

Valtuutussäännös

Laki Verohallinnosta (503/2010) 2 § 2 mom.

Voimassaolo

toistaiseksi

Korvaa normin

Päivämäärä

PP.KK.20VV

Diaarinumero

A119/200/2016

Vastaanottaja

Verohallinnon yksiköt

Yleishyödyllisten yhteisöjen ja julkisyhteisöjen vapaaehtoistoiminnan ennakkoperintäkysymykset

Tässä ohjeessa käsitellään yleishyödyllisten yhteisöjen ja julkisyhteisöjen vapaaehtoistoimintaa ennakkoperinnän näkökulmasta. Lisäksi ohjeessa on Verohallinnon kannanottoja yleishyödyllisten yhteisöjen yleisimpiin ennakkoperintää koskeviin kysymyksiin.

Ohje korvaa Verohallinnon ohjeen [Talkootyön verotus](#) (dnro 508/32/2005, 12.10.2005). Luonnollisen henkilön toiselle luonnolliselle henkilölle tekemän talkoo-, naapuriapu- ja vaihtotyön ennakkoperintää käsitellään Verohallinnon ohjeessa [Luonnollisen henkilön tekemän talkoo-, naapuriapu- ja vaihtotyön verotus](#) (dnro A31/200/2013, 4.11.2013).

Johtava veroasiantuntija Tero Määttä

Ylitarkastaja Petri Manninen

SISÄLLYS

1	Johdanto.....	4
1.1	Ohjeen soveltamisala.....	4
1.2	Yleishyödyllinen yhteisö.....	4
1.3	Julkisyhteisö.....	4
1.4	Vapaaehtoistoiminta.....	5
2	Talkoo- ja vapaaehtoistyö.....	5
2.1	Talkoo- ja vapaaehtoistyön käsite verotuksessa.....	5
2.2	Yleishyödyllisen yhteisön tai julkisyhteisön hyväksi tehtävä talkoo- ja vapaaehtoistyö.....	5
2.3	Talkoo- ja vapaaehtoistyöhön liittyvä tarjoilu sekä kiitollisuuden osoitukset.....	6
2.4	Kolmannen osapuolen lukuun tehtävä talkootyö.....	7
2.4.1	Yleishyödyllisen yhteisön vai luonnollisen henkilön tuloa.....	7
2.4.2	Yleishyödyllisen yhteisön tuloa.....	7
2.4.3	Koulujen varainhankinta.....	8
2.4.4	Talkootyötä tekevän luonnollisen henkilön tuloa.....	9
3	Vapaaehtoistyöntekijöiden kouluttaminen.....	11
4	Vapaaehtoisille ja yleishyödyllisen yhteisön jäsenille annettavat edut.....	11
4.1	Yleistä.....	11
4.2	Yleishyödyllisen yhteisön jäsenedut.....	12
4.3	Yleishyödyllisen yhteisön jäsenhankintakampanjat.....	12
4.4	Jäsenille sosiaalisin perustein annettavat edut.....	12
4.5	Yleishyödyllisen yhteisön ja julkisyhteisön omat tilaisuudet.....	12
4.6	Kiitokset ja muistamiset.....	13
4.7	Henkilökuntaedut.....	14
4.8	Edun antajan velvollisuudet.....	14
5	Työstä tai tehtävästä maksettavat korvaukset.....	14
5.1	Yleishyödyllinen yhteisö suorituksen maksajana.....	14
5.1.1	Palkan ja palkkion maksaminen.....	15
5.1.2	Yleishyödyllisen yhteisön tarjoama ruoka.....	17
5.1.3	Työkorvaus.....	17
5.1.4	Työkorvauksen maksajan velvollisuudet.....	17
5.1.5	Käyttökorvaus.....	18
5.1.6	Käyttökorvauksen maksajan velvollisuudet.....	18

5.2	Yleishyödyllinen yhteisö suorituksen saajana.....	18
6	Kustannusten korvaukset.....	19
6.1	Matkakustannusten korvaukset.....	19
6.1.1	Matkakustannusten korvaukset yleishyödyllisen yhteisön hyväksi toimiville vapaaehtoisille.....	19
6.1.2	Matkakustannusten korvaukset vapaaehtoisille silloin, kun maksaja on muu kuin yleishyödyllinen yhteisö.....	21
6.1.3	Matkakustannusten korvaukset palkan tai palkkion saajille.....	21
6.1.4	Matkakustannusten korvaukset työkorvauksen saajalle.....	24
6.2	Muut kustannusten korvaukset.....	24
6.2.1	Vapaaehtoiset.....	24
6.2.2	Vapaaehtoiset tukihenkilöt.....	25
6.2.3	Palkan tai palkkion saajat.....	25
7	Stipendit, apurahat, avustukset, palkinnot ja lahjat.....	27
7.1	Yleistä.....	27
7.2	Stipendit ja apurahat.....	27
7.3	Avustukset ja lahjat.....	28
7.4	Palkinnot.....	29
7.4.1	Taidekilpailupalkinnot.....	29
7.4.2	Koululaispalkinnot.....	29
7.4.3	Arpajaisista saadut palkinnot.....	30
7.4.4	Tunnustuspalkinnot.....	31
7.4.5	Muut palkinnot esim. urheilu-, tieto- ja taidekilpailut.....	32
8	Eurooppalaisen vapaaehtoispalvelun verotus.....	34
9	Muuta hyödyllistä verotukseen liittyvää tietoa.....	35
9.1	Ilmoittamisvelvollisuus.....	35
9.2	Yleishyödylliselle yhteisölle maksettavat suoritukset.....	36
9.3	Satunnainen ja vähäinen suoritus.....	36
9.4	Tulonhankkimiskulujen vähentäminen.....	36
9.5	Ennakkoratkaisut.....	37
9.6	Muita hyödyllisiä ohjeita.....	37

1 JOHDANTO

1.1 Ohjeen soveltamisala

Tässä ohjeessa käsitellään yleishyödyllisten yhteisöjen ja julkisyhteisöjen vapaaehtoistoimintaa ennakkoperinnän näkökulmasta. Lisäksi ohjeessa on Verohallinnon kannanottoja yleishyödyllisten yhteisöjen yleisimpiin ennakkoperintää koskeviin kysymyksiin.

Yleishyödylliset yhteisöt ovat yleensä rekisteröityjä yhdistyksiä tai säätiöitä, mutta ohjetta sovelletaan myös muihin yhteisöihin, jos niitä pidetään verotuksessa yleishyödyllisinä. Yleishyödyllisten yhteisöjen ja julkisyhteisöjen omistamat osakeyhtiöt ovat itsenäisiä verovelvollisia. Tästä syystä ohjetta sovelletaan yleishyödyllisten yhteisöjen ja julkisyhteisöjen omistamiin osakeyhtiöihin vain, jos kyseinen osakeyhtiö on yleishyödyllinen.

Ohjetta ei sovelleta rekisteröimättömiin yhdistyksiin, yksityisiin elinkeinonharjoittajiin, yhtymiin eikä sellaisiin yhteisöihin, joita ei ole pidetty verotuksessa yleishyödyllisenä. Tällaisten organisaatioiden hyväksi tehtävästä työstä annettavat korvaukset ja edut ovat työn suorittajan veronalaista tuloa.

1.2 Yleishyödyllinen yhteisö

Tuloverolain (1535/1992, TVL) 22 §:n mukaan yhteisö on yleishyödyllinen, jos

1. se toimii yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi aineellisessa, henkisessä, siveellisessä tai yhteiskunnallisessa mielessä
2. sen toiminta ei kohdistu vain rajoitettuihin henkilöpiireihin
3. se ei tuota toiminnallaan siihen osallisille taloudellista etua osinkona, voitto-osuutena taikka kohtuullista suurempana palkkana tai muuna hyvityksenä.

Tuloverolain 22 §:ssä on annettu esimerkinomainen luettelo toiminnan muodoista, joita voidaan pitää yleishyödyllisinä yhteisöinä. Yleishyödyllisyys arvioidaan yhteisön sääntöjen ja tosiasiallisen toiminnan perusteella. Tällöin sekä sääntöjen että tosiasiallisen toiminnan on täytettävä yleishyödyllisyyden edellytykset. Yleishyödyllisyysratkaisu on verovuosi-kohtainen ja koskee sitä verovuotta, jonka verotuksen toimittamisesta on kulloinkin kyse. Yleishyödyllisyyden arviointia tuloverotuksessa käsitellään tarkemmin Verohallinnon ohjeessa [Verotusohje yleishyödyllisille yhteisöille](#).

Yleishyödyllisyys ratkaistaan tarkastelemalla yhteisön toimintaa kokonaisuutena. Jos yhteisöä ei ole pidetty verotuksessa yleishyödyllisenä, yksittäiseen ja sinänsä hyödylliseen toimintaan ei voida soveltaa tuloverolain yleishyödyllistä yhteisöä koskevia säännöksiä. Näin esimerkiksi valtion liikelaitosta ja sen sisällä hyödylliseen tarkoitukseen liiketoiminnasta hallinnollisesti erotettua toimintaa arvioidaan yhtenä kokonaisuutena.

1.3 Julkisyhteisö

Julkisyhteisön käsitettä ei ole määritelty verolainsäädännössä. Verotuskäytännössä julkisyhteisöinä on pidetty muun muassa:

- valtiota ja sen laitoksia
- kuntaa, kuntayhtymää ja maakuntaa
- evankelis-luterilaista kirkkoa, ortodoksista kirkkokuntaa sekä muuta uskonnollista yhdyskuntaa ja niiden seurakuntia.

1.4 Vapaaehtoistoiminta

Vapaaehtoistoimintaa ei ole määritelty verolainsäädännössä. Tässä ohjeessa vapaaehtoistoiminnalla tarkoitetaan yleishyödyllisen yhteisön tai julkisyhteisön hyväksi tehtävää työtä, joka perustuu vapaaehtoisuuteen ja vastikkeettomuuteen. Vapaaehtoisten tekemä työ hyödyttää välittömästi yhteisön tarkoituksen mukaista yleishyödyllistä tai esimerkiksi yhteiskunnallista toimintaa, eivätkä vapaaehtoiset saa tekemänsä työn perusteella palkkaa tai muitakaan vastikkeena pidettäviä korvauksia. Lisäksi kaikki halukkaat voivat osallistua vapaaehtoistoimintaan.

2 TALKOO- JA VAPAAEHTOISTYÖ

2.1 Talkoo- ja vapaaehtoistyön käsite verotuksessa

Yleishyödyllisten yhteisöjen toiminta perustuu usein vahvasti vapaaehtoistoimintaan ja talkootyönä tehtävään varainhankintaan. Myös julkisyhteisöjen toiminnassa voi olla mukana vapaaehtoistyöntekijöitä. Tässä ohjeen osassa käsitellään yleishyödyllisiin yhteisöihin sekä julkisyhteisöihin liittyvän, vapaaehtoisvoimin tehtävän talkootyön sekä vapaaehtoistyön verotusta. Muilla toimijoilla, kuten yksityisillä elinkeinonharjoittajilla, yhtymillä ja yhteisöillä, joita ei ole pidetty verotuksessa yleishyödyllisenä, ei voi olla tässä ohjeessa tarkoitettua talkoo- tai vapaaehtoistyötä.

Luonnollisten henkilöiden välillä tehtävän talkootyön verotusta käsitellään Verohallinnon ohjeessa [Luonnollisen henkilön tekemän talkoo-, naapuriapu- ja vaihtotyön verotus](#).

Talkootyöllä tarkoitetaan toisen lukuun talkoissa vapaaehtoisesti ja korvauksetta tehtävää, yleensä tilapäistä työtä. Luonteeltaan talkootyö on useimmiten niin sanottua jokamiehentyötä, joka ei edellytä erityistä ammattitaitoa, koulutusta tai pätevyyttä. Talkootyö ei siten vaativuudellaan rajoita kenenkään osallistumista talkoisiin. Talkootyölle on ominaista myös se, että työn tekemiselle ei määritetä rahamääristä tai muuta arvoa. Talkootyön tekijä ei ole siten oikeutettu samaan korvausta talkoissa tekemästään työstä.

Tilapäisten talkoiden lisäksi yleishyödyllisen yhteisön ja julkisyhteisön kautta voidaan tehdä vapaaehtoistyötä. Tässä ohjeessa vapaaehtoistyöllä tarkoitetaan esimerkiksi vanhusten ulkoiluttamista vanhainkodilla tai lasten kerhon pitämistä kerran viikossa. Myös vapaaehtoistyö perustuu vapaaehtoiseen osallistumiseen, eikä työstä makseta korvauksia.

Lainsäädännössä ei ole määritelty talkootyön tai vapaaehtoistyön käsitteitä eikä tuloverolaisissa ole säädetty erikseen niiden verotuksesta. Siten talkootyötä ja vapaaehtoistyötä arvioidaan verotuksessa tuloverolain yleissäännösten perusteella. Kaikki rahana tai rahanarvoisena etuutena saadut tulot ovat lähtökohtaisesti veronalaisia (TVL 29 §). Poikkeukset veronalaisuudesta on mainittu erikseen laissa. Ansiotuloa on muu tulo kuin pääomatulo. Veronalaista ansiotuloa on muun ohessa työsuhteen perusteella saatu palkka ja siihen rinnastettava tulo, eläke sekä tällaisen tulon sijaan saatu etuus tai korvaus (TVL 61 §).

2.2 Yleishyödyllisen yhteisön tai julkisyhteisön hyväksi tehtävä talkoo- ja vapaaehtoistyö

Perinteinen talkootyö on vastikkeetonta ja vapaaehtoisuuteen perustuvaa työtä, johon ei liity talkootyön järjestäjän ja talkootyön tekijöiden lisäksi kolmansia osapuolia. Yleishyödyllisen yhteisön tai julkisyhteisön hyväksi tehtävästä niin sanotusta perinteisestä talkootyöstä ei muodostu talkoolaiselle veronalaista etua, jos työtä tekevät vapaaehtoiset, jotka eivät saa korvausta tekemänsä talkootyön perusteella. Lisäksi talkootyön hyöty tulee välittömästi yhteisön hyväksi, eikä siihen liity ulkopuolisia toimeksiantajia. Tällaista suoraan yhteisön hyväksi vastikkeetta tehtävää talkootyötä on esimerkiksi lipunmyynti tai tarjoilu yhteisön järjestämässä omassa tilaisuudessa taikka yhteisön tilojen rakentaminen tai kunnossapitäminen.

Myös vapaaehtoistyö, jota tehdään välittömästi yleishyödyllisen yhteisön tai julkisyhteisön hyväksi, on verovapaata, jos vapaaehtoistyötä tekevät henkilöt eivät saa tekemästään työstä korvausta. Vapaaehtoistyöstä ei muodostu veronalaista etua esimerkiksi silloin, kun nuori pitää viikoittain lapsille tarkoitettua askartelu- tai partiorryhmää eikä saa tästä korvausta. Vapaaehtoistyötä on myös esimerkiksi se, kun henkilö käy auttamassa vanhuksia vanhainkodissa tai on mukana järjestämässä seuran kesäleiriä.

Talkoo- ja vapaaehtoistyö on vastikkeetonta vain silloin, kun talkoisiin ja vapaaehtoistyöhön osallistuneet eivät saa työsuorituksistaan korvausta. Rahasuorituksen lisäksi myös työn perusteella saatu tavara, palvelus tai vapautus esimerkiksi jostakin maksuvelvollisuudesta ovat vastiketta tehdystä työstä. Tuloverolain mukaan työn perusteella saatu vastike on veronalaista ansiotuloa riippumatta vastikkeen laadusta ja määrästä. Vakiintuneen verotuskäytännön mukaan vastikkeena ei pidetä vapaaehtoistyöstä saatua todistusta, ansiomerkkiä tai muuta symbolista vaihtoarvoltaan merkityksetöntä esinettä.

Esimerkki 1: Yleishyödyllinen yhdistys järjestää yhdistyksen mökin kevätkunnostustalkoot. Talkoisiin osallistuneille ei anneta alennuksia kausimaksusta eikä muita korvauksia työsuorituksesta, joten talkoisiin osallistuneet eivät saa veronalaista etua.

Esimerkki 2: Purjehdusseuran jäsen voi talvisäilyttää venettään purjehdusseuran varastossa. Säilytysmaksu määräytyy veneen tilavuuden mukaan. Jäsen voi maksaa säilytyksen joko rahana tai tekemällä työtä seuran hyväksi. Säilytysmaksun maksamisesta työsuorituksella muodostuu jäsenelle veronalaista ansiotuloa, koska työsuoritus kohdistuu hänen hyväkseen. Kyse on vastikkeellisesta työstä, eikä verovapaasta talkootyöstä seuran hyväksi. Sillä ei ole merkitystä, millä nimikkeellä maksua kutsutaan..

Talkootyöstä kertyvän hyödyn on tultava koko yhteisön hyväksi, jotta talkootyö olisi verovapaata, vaikka kaikki toimintaan osalliset eivät olisi tehneet talkootyötä. Muussa tapauksessa talkootyöhön osallistuneet saavat tekemänsä työn perusteella taloudellista tai muuta etua. Poikkeuksena ovat kohdassa 2.4.2 mainitut itsenäiset alaosastot ja joukkueet, jolloin hyöty voi tulla kyseisen alaosaston tai joukkueen hyväksi.

Esimerkki 3: Junioripelaajien vanhemmat tekevät kahtena lauantaina urheiluseuran hyväksi talkootyötä. Talkootyöhön osallistuneiden vanhempien lapset saavat alennusta seuran kausimaksusta. Kyse ei ole vastikkeettomasta talkootyöstä, kun tehty työ oikeuttaa kausimaksun alennukseen. Talkootyön perusteella saatu alennus katsotaan talkoisiin osallistuneiden vanhempien veronalaiseksi ansiotuloksi.

2.3 Talkoo- ja vapaaehtoistyöhön liittyvä tarjoilu sekä kiitollisuuden osoitukset

Yleishyödyllisen yhteisön ja julkisyhteisön hyväksi tehtävissä verovapaissa talkoissa järjestettävää tavanomaista ja kohtuullista tarjoilua ei pidetä talkootyötä tekevien veronalaisena etuna. Jos tarjoilu on kuitenkin nimenomaisesti sovittu korvaukseksi talkootyön tekemisestä, osallistujille muodostuu veronalaista etua tarjoilun määrästä ja arvosta riippumatta.

Esimerkki 4: Yleishyödyllinen yhdistys järjestää jäsenilleen talkoot kylätalon kunnostamiseksi. Talkoisiin voivat osallistua kaikki halukkaat. Päivän aikana talkoolaisille tarjotaan keittolounas ja kahvia. Talkootyöhön osallistuvat eivät saa veronalaista etua.

Esimerkki 5: Yleishyödyllisenä yhteisönä pidettävä seura aikoo järjestää talkoot. Seura ja osallistujat sopivat, että seura tarjoaa osallistujille talkoopäivän päätteeksi illallisen ravintolassa korvauksena työn tekemisestä. Koska illallinen sovitaan vastikkeeksi työn tekemisestä, talkootyötä tekevät saavat aterian hinnan verran veronalaista etua.

Veronalaisena etuna ei pidetä myöskään sitä, että vapaaehtoistyöntekijä saa osallistua vapaaehtoistyönsä aikana yleishyödyllisen yhteisön tai julkisyhteisön järjestämään yhteiseen ruokailuun. Lisäksi verovapauden

edellytyksenä on se, että tarjottava ruoka on arvoltaan tavanomaista, ja että vapaaehtoistyöntekijällä ei ole mahdollisuutta muuhun ruokailuun vapaaehtoistyön aikana.

Esimerkki 6: Partiolippukunnan järjestämällä viikonlopun kestäväällä leirillä on vapaaehtoistyöntekijöitä. Lippukunta järjestää leiriläisille aamupalan, kaksi ateriala ja iltapalan. Myös vapaaehtoistyöntekijät saavat osallistua leirin aikana ruokailuun. Vapaaehtoistyöntekijöille ei muodostu ruokailusta veronalaista etua.

Esimerkki 7: Yleishyödyllinen yhteisö järjestää kaikille avoimen tilaisuuden, jossa jaetaan ilmaista keittolounasta. Keittoa jakavalle vapaaehtoistyöntekijälle ei muodostu veronalaista etua siitä, että hän saa syödä keittoa vapaaehtoistyönsä aikana.

Vähäisistä esinelahjoista, joita annetaan hyvän tavan mukaisena kiitollisuuden osoituksena talkootyöhön tai vapaaehtoistyöhön osallistuville, ei muodostu veronalaista etua. Tällaisena kiitollisuuden osoituksena voidaan pitää esimerkiksi arvoltaan vähäistä kukkakimppua tai t-paitaa. Erilaiset lahjakortit sekä rahaan verrattavat ja helposti rahaksi muutettavat suoritukset ovat kuitenkin aina saajan veronalaista tuloa. Veronalaisena tulona pidetään myös esinelahjaa, jonka talkootyön tekijä on saanut valita vapaasti.

Talkoo- ja vapaaehtoistyöhön liittyvistä verovapaista ja veronalaisista eduista kerrotaan myös jäljempänä ohjeen kohdassa 4.

2.4 Kolmannen osapuolen lukuun tehtävä talkootyö

2.4.1 Yleishyödyllisen yhteisön vai luonnollisen henkilön tuloa

Tämä luku koskee vain yleishyödyllisiä yhteisöjä. Jäsenet voivat tehdä talkootyötä yleishyödyllisen yhteisön nimissä myös kolmannelle osapuolelle. Tällaisessa tilanteessa arvioitavaksi tulee se, onko talkootyön perusteella saatava tulo yleishyödyllisen yhteisön tuloa vai työtä tekevien luonnollisten henkilöiden tuloa.

2.4.2 Yleishyödyllisen yhteisön tuloa

Talkootyöstä pitää sopia yleishyödyllisen yhteisön ja kolmannen osapuolen välillä, jotta talkootyöstä saatavaa tuloa voidaan pitää yleishyödyllisen yhteisön tulona. Tällaisen talkootyön on oltava tilapäistä jokamiehen työtä, joka ei vaadi erityistä ammattitaitoa. Talkootyön toimeksiantaja, eli kolmas osapuoli, ei voi hyväksyä tai nimetä talkooväkeä. Lisäksi talkootyöstä saatava korvaus on käytettävä yleishyödylliseen toimintaan, eikä korvaus voi tulla vain niiden henkilöiden hyväksi, jotka ovat tehneet työtä.

Jatkuva tai pidempiaikainen toimeksiantosuhde viittaa yleensä siihen, että kyse ei voi olla yleishyödyllisen yhteisön tulosta. Tällaisina voidaan pitää erityisesti pitkäkestoisia tai jatkuvia työsuorituksia, joiden tulos tulee suoraan kilpailutilanteessa toimivalle toimeksiantajalle (esimerkiksi erilaiset aliurakoinnit, muuttotoiminta, jatkuvat pakkaus-, jakelu- ja postitustyöt sekä rakennusalan urakointi). Oikeuskäytännön mukaan myös jatkuva toimeksiantosuhde voi olla yleishyödyllisen yhteisön tuloa silloin, kun työ liittyy läheisesti yleishyödyllisen yhteisön omaan toimintaan ja työ suoritetaan ilman toimeksiantajan johtoa ja valvontaa. Katso asiasta lisää kohdasta 2.4.4.3.

Yhdistys- ja seuratoiminta on toisinaan niin laajaa, että toiminta järjestetään itsenäisiin alajaostoihin tai joukkueisiin. Tällaisessa tilanteessa talkootyötä tehdään yleensä esimerkiksi joukkueetasolla ja saatava tulo kohdistetaan kyseisen talkootyötä tehneen joukkueen toimintaan. Kyse on yleishyödyllisen yhteisön tulosta, jos talkootyön hyöty tulee yhteisesti koko joukkueen hyväksi eikä kohdistu vain niihin joukkueen jäseniin, jotka ovat osallistuneet työhön.

Esimerkki 8: Urheiluseuran joukkue haravoi talkootyönä paikallisen kaupan pihan. Kevääseen ajoittuvasta haravoinnista ei ole tehty jatkuvaa sopimusta, vaan kauppa valitsee työn suorittajan joka vuosi erikseen. Sopimus haravointityöstä on tehty kaupan ja

urheiluseuran välillä. Seura on hankkinut työn suorittajat ja valvoo, että työn jälki vastaa kaupan kanssa sovittua. Työ ei vaadi erityistä ammattitaitoa. Haravoinnista saatava korvaus käytetään työtä tehneen joukkueen toimintaan yleisesti, eikä se tule vain haravointiin osallistuneiden joukkueen jäsenten hyväksi. Kaupan haravoinnista maksama korvaus katsotaan urheiluseuran tuloksi.

Jos talkootyöstä saatavaa tuloa pidetään yleishyödyllisen yhteisön tulona, se voi olla yleishyödylliselle yhteisölle joko verovapaata tuloa tai veronalaista tuloa. Yleishyödyllisen yhteisön tulojen verotusta käsitellään Verohallinnon ohjeessa [Verotusohje yleishyödyllisille yhteisöille](#).

Yleishyödylliselle yhteisölle talkootyöstä maksettavista suorituksista on toimitettava ennakonpidätys 13 prosentin suuruisena, jos yleishyödyllinen yhteisö ei kuulu maksuhetkellä ennakkoperintärekisteriin. Sillä ei ole merkitystä, onko kyse yhteisön veronalaisesta tai verovapaasta tulosta. Vuosi-ilmoitus sekä kausiveroilmoitus on annettava silloin, kun suorituksista on toimitettu ennakonpidätys.

Koska rekisteröimätön yhdistys ei ole tuloverolain 3 §:ssä tarkoitettu yhteisö, se ei voi olla myöskään tuloverolain 22 §:n mukainen yleishyödyllinen yhteisö. Rekisteröimätöntä yhdistystä pidetään verotuksessa yhtymänä, jonka tulo verotetaan sen osakkailla. Siten rekisteröimättömän yhdistyksen talkootyöstä saama tulo on työtä tehneiden luonnollisten henkilöiden veronalaista tuloa.

2.4.3 Koulujen varainhankinta

Peruskoulun oppilaat keräävät huoltajiensa kanssa tavanomaisesti yhdessä varoja luokkaretken, leirikoulun tai muun vastaavaan yhteisen koulun toimintana toteutettavan hankkeen rahoitusta varten. Oppilaiden varainhankinta on yleensä järjestetty niin, että varainhankintaa ei harjoiteta rekisteröidyn yhdistyksen tai muun oikeushenkilön kautta, vaan varainhankinta tapahtuu suoraan oppilaiden ja heidän vanhempiansa yhteiseen lukuun luokkatoimikunnan muodossa.

Luokkatoimikunnat keräävät varoja tavallisesti tarjoamalla oppilaiden ja heidän huoltajiensa lähipiirille hankittavaksi tuotteita, joiden myyntihinnasta luokkatoimikunta tilittää osan niiden myyjälle ja pitää myyjän kanssa sovittun osuuden itsellään. Hankittavia tuotteita voivat olla esimerkiksi WC-paperi, pikkuleivät tai makeiset.

Edellä kuvattua oppilaiden pienimuotoista varainhankintaa ei harjoiteta yleishyödyllisen yhteisön tai muun oikeushenkilön nimissä. Varainhankinnan on kuitenkin verotuskäytännössä vakiintuneesti katsottu jäävän tiettyjen edellytysten täytyessä verotuksen ulkopuolelle. Varainhankinnasta saatua tuloa ei siten ole näiden edellytysten täytyessä verotettu oppilaiden tai heidän vanhempiansa tulona.

Luokkatoimikuntien pienimuotoisen varainhankinnan on vakiintuneessa verotuskäytännössä katsottu jäävän verotuksen ulkopuolelle silloin, kun:

- (1) Varoja kerätään koulun tai sen oppilasryhmän yhdessä toteutettavaan leirikouluun, luokkaretkeä tai muuta vastaavaa koulun opetukseen liittyvää toimintaa varten;
- (2) Varainhankinnan tuottoja ei kohdisteta varainhankintaan osallistumisen suhteessa, vaan kerätyt varat käytetään kokonaisuudessaan tasaisesti koko oppilasryhmän hyväksi; ja
- (3) Keräystoiminta on laajuudeltaan pienimuotoista.

Jos luokkatoimikunnan varainhankinta ei täytä edellä lueteltuja edellytyksiä, on varainhankinnalla saatu tuotto varojen hankkijan veronalaista tuloa. Varainhankinnan tuotto on veronalaista tuloa esimerkiksi silloin, kun tietyn oppilaan tai hänen huoltajansa hankkimat varat käytetään kyseisen oppilaan maksuosuuden rahoittamiseksi. Samoin veronalaista tuloa on opetukseen liittymättömästä varainhankinnasta saatu tulo.

Verohallinto on antanut aiheesta ohjeen [Luokkatoimikuntien verotus](#).

2.4.4 Talkootyötä tekevän luonnollisen henkilön tuloa

Talkootyöstä maksettavaa korvausta pidetään talkootyötä tekevän luonnollisen henkilön tulona, jos hän toimii työ- tai virkasuhteessa toimeksiantajan johdon ja valvonnan alaisena. Myös työsuorituksen henkilökohtaisuus taikka työn vaatima erityinen ammattitaito tai pätevyys voi osoittaa sitä, että talkootyöstä maksettava korvaus on työtä tekevän luonnollisen henkilön tuloa eikä yleishyödyllisen yhteisön tuloa.

2.4.4.1 Toimeksiantajan johto ja valvonta

Työn johto- ja valvontaoikeus merkitsee esimerkiksi sitä, että toimeksiantaja valitsee tai hyväksyy talkootyöhön osallistuvat henkilöt.

Oikeuskäytännössä talkootyöstä maksettavaa palkkiota on pidetty työn suorittajan palkkana, kun työn johto ja valvonta säilyy toimeksiantajalla. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 1983-B-602 oli kyse yhdistyksen jäsenten tehtaassa tekemästä työstä. Toimeksianto kesti neljä kuukautta, viikoittaiseksi työajaksi oli sovittu 40 tuntia ja palkkio oli tuntiperusteinen. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että yhdistyksen jäsenet suorittivat toimeksiantosopimuksen mukaiset tehtävät tehdasyhtiön johdon ja valvonnan alaisina. Työstä maksetut korvaukset olivat yhdistyksen jäsenten ennakkoperintälain mukaista palkkaa, vaikka he luopuivat korvauksista yhdistyksen hyväksi.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 28.11.1996 taltio 3729 äänenlaskennasta maksetut korvaukset katsottiin äänenlaskentaan osallistuneiden urheiluseuran jäsenten ennakkoperintälain mukaiseksi palkaksi, vaikka korvaus suoritettiin urheiluseuralle. Ratkaisun perustelujen mukaan urheiluseuran jäsenten ei voitu katsoa suorittaneen laskentatyötä seuran lukuun vaan kukin laskija toimi virkavastuulla ja oli keskuslautakunnan palveluksessa.

2.4.4.2 Työn luonne ja henkilökohtaisuus

Toimeksiantajan nimetessä tietyt henkilöt suorittamaan työtä ja heidän saadessa tästä korvauksen, kyse on henkilökohtaisesta työstä eikä yleishyödyllisen yhteisön tulosta. Tämä korostuu erityistä ammattitaitoa tai tiettyä pätevyyttä vaativissa työsuorituksissa, koska työn vaatima ammattitaito rajaa osallistujia siten, että kaikki halukkaat eivät voi tosiasiasa osallistua työn suorittamiseen. Työsuoritukselle asetetut ammattitaito- tai pätevyysvaatimukset ovat lisäksi osoitus työn henkilökohtaisuudesta. Jos taas päätäväältä työn suorittajasta on yleishyödyllisellä yhteisöllä eikä työn suorittajalle ole sovittu maksettavaksi korvausta, kyse on lähtökohtaisesti yleishyödyllisen yhteisön tulosta.

Henkilö, jolla on erityistä ammattitaitoa, koulutusta tai pätevyyttä tiettyyn tehtävään, voi osallistua talkoisiin ja tehdä tällaisia työsuorituksia osana muiden kanssa tehtävää talkootyötä. Työn luonne ei siten periaatteessa rajoita kenenkään osallistumista talkootöihin.

Esimerkki 9: *Yhdistys käy toimitilojensa viereisellä kiinteistöllä tekemässä metsänhoitotöitä ja saa siitä korvauksen. Yksi yhdistyksen jäsen on ammatiltaan metsuri. Hän voi osallistua talkoisiin muiden yhdistyksen jäsenten kanssa ilman, että siitä muodostuu hänelle veronalaista tuloa.*

Pätevyysvaatimuksena ei pidetä esimerkiksi työn tekijältä edellytettyä täysi-ikäisyyttä, hygieniapassia tai ajokorttia. Järjestyksenvalvojilta edellytetty poliisin myöntämä lupa ei myöskään ole erityinen ammattitaito- tai pätevyysvaatimus.

2.4.4.3 Jatkuva tai pidempiaikainen toimeksiantosuhde

Jatkuva tai pidempiaikainen toimeksiantosuhde viittaa yleensä siihen, että kyse on luonnollisen henkilön tulosta. Tällaisina voidaan pitää erityisesti pitkäkestoisia tai jatkuvia työsuorituksia, joiden tulos tulee suoraan

kilpailutilanteessa toimivalle toimeksiantajalle (esimerkiksi erilaiset aliurakoinnit, muuttotoiminta, jatkuvat pakkaus-, jakelu- ja postitustyöt sekä rakennusalan urakointi).

Oikeuskäytännön mukaan myös jatkuva toimeksiantosuhde voi olla yleishyödyllisen yhteisön tuloa silloin, kun työ liittyy läheisesti yleishyödyllisen yhteisön omaan toimintaan ja työ suoritetaan ilman toimeksiantajan johtoa ja valvontaa. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 1991-B-557 yhteisön tulona pidettiin urheiluseurojen suorittamia urheilu- ja liikuntapaikkojen hoito-, kunnossapito- ja valvontatöitä.

Päätöksessään korkein hallinto-oikeus totesi, että mainitut työt liittyivät luonteeltaan läheisesti urheiluseurojen omaan toimintaan. Korvauksen maksanut kaupunki ja eri urheiluseurat olivat tehneet tehtävien hoitamisesta sopimuksen, jonka perusteella urheiluseurat olivat teettäneet sovitut työt pääasiassa jäsenistön vapaaehtoisella ja palkattomalla työllä. Kaupungilla ei ollut tietoa kuka työn teki ja kaupunki oli maksanut korvaukset suoraan urheiluseuroille. Työn tekijät eivät tienneet suoritusten määrää tai ajankohtia. Näissä olosuhteissa korkein hallinto-oikeus katsoi, että kun kyse oli urheiluseurojen perinteisestä varainhankinnasta, ei suorituksia ollut pidettävä työn suorittajien palkkana. Samassa ratkaisussa järjestymies-, ovimies-, lipunmyynti- ja vartiointitehtävistä sekä mainosten jakelusta maksetut suoritukset katsottiin työn suorittajien palkaksi.

2.4.4.4 Suorituksen maksajan velvollisuudet

Jos kolmannen osapuolen lukuun tehtävästä talkootyöstä maksettavat korvaukset katsotaan työtä tekevän luonnollisen henkilön tuloksi, toimeksiantaja ei vapaudu suorituksen maksajalle kuuluvista velvollisuuksista, vaikka suoritus maksettaisiin ennakoperintärekisteriin merkitylle yleishyödylliselle yhteisölle. Luonnollisen henkilön tuloksi katsottava, talkootyön perusteella saatu tulo on veronalaista ansiotuloa. Ansiotulo on joko ennakoperintälaissa tarkoitettua palkkaa tai työkorvausta ([Palkka ja työkorvaus verotuksessa](#)).

Tilanteessa, jossa luonnollinen henkilö saa tekemänsä talkootyön perusteella veronalaista tuloa, myös talkoissa järjestettävästä tarjoilusta sekä annettavista lahjoista muodostuu työn suorittajalle veronalainen etu. Ennakonpidätystä toimitettaessa veronalaisen edun määrä (esimerkiksi tarjoilun tai lahjan käypä arvo) lisätään rahana maksettavaan määrään.

Ennakoperintälain (1118/1996, EPL) 13 §:n mukaisesta palkasta on toimitettava ennakonpidätys ja suoritettava työnantajan sosiaaliturvamaksu. Lisäksi maksetut palkat tulee ilmoittaa kausiveroilmoituksella ja vuosi-ilmoituksella. Luonnolliselle henkilölle maksetusta ennakoperintälain 25 §:n mukaisesta työkorvauksesta toimitetaan ennakonpidätys verokortin mukaan. Ennakonpidätystä ei kuitenkaan toimiteta, jos suorituksen saaja kuuluu maksuhetkellä ennakoperintärekisteriin. Työkorvauksesta ei suoriteta työnantajan sosiaaliturvamaksua. Työkorvaus ilmoitetaan kausiveroilmoituksella ja vuosi-ilmoituksella vain silloin, kun ennakonpidätys on toimitettu.

2.4.4.5 Palkkion lahjoittaminen

Vastiketta vastaan tehty työ ei muutu verovapaaksi talkootyöksi sen perusteella, että työn suorittaja lahjoittaa työstä saamansa palkkion esimerkiksi yleishyödylliselle yhteisölle. Koska työn perusteella saatu palkkio on työn tekijän veronalaista tuloa, hän voisi lahjoittaa ainoastaan nettopalkkionsa. Merkitystä ei ole sillä, onko palkkio palkkaa vai työkorvausta.

Poikkeuksen palkkion lahjoittamiseen muodostavat eräät keräystyyppiset järjestelyt, joissa työn tekijällä ei ole mahdollisuutta saada palkkiota itselleen. Tällaisia ovat esimerkiksi koululaisten taksvärkkikeräykset, joissa koululainen on velvollinen tilittämään palkkionsa lyhentämättömänä keräykseen (Uudenmaan LO 7.11.1978 nro 23448). Myöskään metsänomistajien metsämarssin perusteella suoraan Sotainvalidien Veljesliiton tilille suorittamia korvauksia ei pidetty metsämarssiin osallistuneiden palkkana (VeroH lausunto 28.12.1989). Lisäksi hyväntekeväisyyskonsertissa esiintyminen voi olla osa tällaista järjestelyä.

Jos on mahdollista valita, saako palkkion työn suorittaja vai yleishyödyllinen yhteisö, kyseessä on työn suorittajan veronalainen palkkio. Esimerkiksi luottamusmiehen palkkio katsottiin luottamusmiehen

ennakonpidätyksenalaiseksi palkaksi, kun palkkion luovuttamisesta ammattiosaston virkistys- ja koulustoimintaan voitiin sopia paikallisesti (Hämeen LO 11.2.1987 Dno V 918/72 86 128, KHO 23.10.1987 T 4545: ei valituslupaa).

3 VAPAAEHTOISTYÖNTEKIJÖIDEN KOULUTTAMINEN

Oikeuskäytännön perusteella yleinen lähtökohta on, että työntekijälle ei muodostu verotettavaa etua sellaisesta työnantajan kustantamasta ammattitaidon ylläpitämiseen tai kehittämiseen tähtäävästä koulutuksesta, joka tapahtuu ensisijaisesti työnantajan edun vuoksi. Koulutusten verokohtelua käsitellään Verohallinnon ohjeissa [Työnantajan kustantaman koulutuksen verotus](#) ja [Koulutusmenot henkilöverotuksessa](#).

Myös palkattomat vapaaehtoiset tarvitsevat välillä koulutusta vapaaehtoistyön tekemiseen toimiessaan vapaaehtoisena yleishyödyllisen yhteisön tai julkisyhteisön hyväksi. Vaikka kyseessä ei olekaan työsuhteessa tehty työ, voidaan katsoa, että vapaaehtoistyöntekijälle ei muodostu veronalaista etua vapaaehtoistyöhön liittyvästä koulutuksesta. Tällaiset koulutukset voidaan rinnastaa työsuhteessa tapahtuvaan ammattitaidon ylläpitämiseen tai täydennyskoulutuksiin taikka ammatilliseen täydennyskoulutukseen. Verovapaana ammatilliseen täydennyskoulutukseen rinnastettavana koulutuksena voidaan pitää esimerkiksi urheiluseuran maksaman tavanomaisen valmentajatutkinnon kustannuksia silloin, kun se liittyy vapaaehtoistyöhön.

Esimerkki 10: Henkilö toimii vapaaehtoisena ryhmänohjaajana yleishyödyllisessä yhdistyksessä. Yhdistys tai sen keskusjärjestö järjestää ryhmänohjaajakoulutusta ja ensiapukoulutusta ryhmänohjaajille. Henkilö ei saa veronalaista etua siitä, että yhdistys tai sen keskusjärjestö kustantaa koulutukset.

Esimerkki 11: Henkilö toimii vapaaehtoisena valmentajana urheiluseurassa. Lajiliitto vaatii, että valmentaja käy valmentajan ammattiin johtavan koulutuksen. Valmentaja sitoutuu jatkamaan valmentamista urheiluseurassa koulutuksen jälkeen. Näissä oloissa urheiluseura voi maksaa kustannuksiltaan kohtuullisen valmentajakoulutuksen ilman, että valmentajalle muodostuu veronalaista etua.

Sen sijaan yleishyödyllisen yhteisön tai julkisyhteisön vapaaehtoistyöhön liittymättömän koulutuksen tai palkkioksi sovitun koulutuksen kustannukset katsotaan koulutukseen osallistuneen henkilön saamaksi veronalaiseksi ansiotuloksi.

4 VAPAAEHTOISILLE JA YLEISHYÖDYLLISEN YHTEISÖN JÄSENILLE ANNETTAVAT EDUT

4.1 Yleistä

Tuloverolain 29 §:n mukaan rahana tai rahanarvoisena etuutena saadut tulot ovat veronalaisia. Verolainsäädännössä ei ole säännöksiä eduista, joita voisi antaa verovapaasti vapaaehtoistyöntekijöille tai tuloverolain 22 §:n mukaisen yleishyödyllisen yhteisön jäsenille. Verotuskäytännössä arvoltaan vähäisiä etuja, joilla ei ole merkittävää vapaaehtoistyöntekijän tai yleishyödyllisen yhteisön jäsenen elantomenoja säästävää vaikutusta, ei ole kuitenkaan pidetty veronalaisina. Tällaisista eduista on erotettava työsuoritukseen perustuvat edut, sillä tehdyn työn perusteella annettavat vastikkeet ovat niiden arvosta riippumatta aina veronalaisia.



4.2 Yleishyödyllisen yhteisön jäsenedut

Yleishyödylliset yhteisöt antavat usein jäsenilleen erilaisia jäsenetuja. Jäsenedut ovat verovapaita silloin, kun edun antaminen liittyy läheisesti yleishyödyllisen yhteisön toimintaan. Lisäksi edun tulee olla tavanomainen, kohtuullinen ja kaikkien jäsenten käytettävissä samanlaisena. Verovapaana jäsenetuna voidaan pitää esimerkiksi jäsenlehteä, yleishyödyllisen yhteisön yhteistyökumppanilta saatavaa alennusta sekä yleishyödyllisen yhteisön jäsenilleen järjestämää tilaisuutta.

Yleishyödylliset yhteisöt tarjoavat monesti jäsenilleen mahdollisuutta käyttää yhteisön omaisuutta, kuten mökkiä, autoa tai retkeilyvälineitä, nimelliseen hintaan tai jopa ilmaiseksi. Jos etu on jäsenyyden perusteella kaikkien jäsenten käytettävissä samanlaisena, yleishyödyllisen yhteisön omaisuuden käyttämisestä ei yleensä katsota muodostuvan jäsenille veronalaista etua. Sen sijaan, jos tällaista mahdollisuutta tarjotaan vain rajatulle joukolla (esimerkiksi yleishyödyllisen yhteisön hallituksen jäsenille), kyse on edun saaneen henkilön veronalaisesta tulosta. Verovapaina jäsenetuina ei voida pitää jäsenille annettavia tavaroita, lahjakortteja tai muita vastaavia etuja. Yleishyödyllisen yhteisön ja julkisyhteisön tilaisuuksiin ja kiittämiseen liittyvistä vähäisistä tavaroista katso kohdat 4.5 ja 4.6.

4.3 Yleishyödyllisen yhteisön jäsenhankintakampanjat

Yleishyödylliset yhteisöt voivat järjestää jäsenhankintakampanjoita hankkiakseen uusia jäseniä. Tyypillisiä ovat kampanjat, joissa yleishyödyllisen yhteisön niin sanotut vanhat jäsenet saavat palkinnon hankkimiensa uusien jäsenten perusteella. Jäsenhankinnan perusteella annettavat palkinnot ovat vastiketta yleishyödyllisen yhteisön hyväksi tehdystä työstä, joten kyse on jäsenhankkijoiden veronalaisesta tulosta. Satunnaisia ja arvoltaan vähäisiä mainoslahjaan rinnastuvia tavarapalkintoja, joiden valintaan jäsenhankkija ei ole voinut itse vaikuttaa, voidaan kuitenkin antaa ilman, että niitä katsottaisiin veronalaiseksi tuloksi.

***Esimerkki 12:** Jäsenhankintakampanjasta annetaan kaikille palkinnoksi pinssi tai kynä, joka katsotaan vähäisenä mainoslahjana verovapaaksi.*

4.4 Jäsenille sosiaalisin perustein annettavat edut

Yleishyödylliset yhteisöt ja julkisyhteisöt saattavat antaa sosiaalisin perustein erilaisia etuja toiminnassaan mukana oleville henkilöille. Sosiaalisin perustein annettavia etuja, kuten alennuksia osallistumismaksuista, pidetään verovapaana, jos kaikilla samassa asemassa olevilla henkilöillä on mahdollisuus saada etu. Hyväksyttävänä pidetään esimerkiksi järjestelyä, jossa yleishyödyllinen yhteisö tai julkisyhteisö on määritellyt edun saamiselle ennakoon tietyt edellytykset ja etu myönnetään vain hakemuksen perusteella.

***Esimerkki 13:** Urheiluseura myöntää vähävaraisten perheiden lapsille alennusta seuran kausimaksusta. Alennus voidaan myöntää vain hakemuksesta. Lisäksi tiettyjen ennakoon määrättyjen edellytysten on täyttyvä, jotta perhe on oikeutettu alennukseen. Vähävaraisuuden perusteella annettava alennus on verovapaa. Asiassa ei ole merkitystä sillä, että kattojärjestö korvaa urheiluseuralle tämän antamien alennusten määrän.*

4.5 Yleishyödyllisen yhteisön ja julkisyhteisön omat tilaisuudet

Veronalaista etua ei katsota muodostuvan siitä, että jäsenet pääsevät ilmaiseksi kaikille avoimiin, yleishyödyllisen yhteisön omiin tai sen lähipiiriin kuuluvan yhteisön tapahtumiin. Lisäksi verovapaana voidaan pitää ruokailua sekä ilmaista tai hinnaltaan tuettua yhteiskuljetusta, jonka yhteisö järjestää tällaiseen tapahtumaan. Myös vapaaehtoistyöntekijä, joka osallistuu yleishyödyllisen yhteisön tai julkisyhteisön tapahtuman järjestämiseen, voi saada verovapaasti ilmaisen sisäänpääsyn, ruokailun ja kuljetuksen kyseiseen tapahtumaan.

Esimerkki 14: Yleishyödyllinen yhdistys järjestää tanssikilpailun, jossa jäsenet toimivat vapaaehtoisina erilaisissa tehtävissä. Vapaaehtoiset eivät saa tekemästään työstä palkkiota tai muutaakaan korvausta, mutta pääsevät maksutta seuraamaan kilpailua. Ilmaiseista sisäänpääsystä ei muodostu vapaaehtoistyöntekijöille veronalaista etua.

Muuhun tapahtumaan vapaaehtoistyöntekijä voi osallistua verovapaasti vain silloin, kun tapahtuma liittyy läheisesti yleishyödyllisen yhteisön tai julkisyhteisön omaan toimintaan sekä siihen vapaaehtoistyöhön, jota vapaaehtoistyöntekijä tekee. Tällaisia tapahtumia voivat käytännössä olla vain yleishyödyllisen yhteisön tai julkisyhteisön lähipiiriin kuuluvan yhteisön tapahtumat. Verovapauden edellytyksenä on lisäksi se, että tapahtumaan pääsyä ei ole sovittu etukäteen korvaukseksi vapaaehtoistyöstä.

Esimerkki 15: Jääkiekkoseuran junioreita valmentavat vapaaehtoistyöntekijät, jotka eivät saa valmennustyöstään korvausta. Edustusjoukkuetoimintaa harjoittava seuran tytäryhtiö kutsuu juniorijoukkueiden vapaaehtoisvalmentajat katsomaan edustusjoukkueensa jääkiekkopeliä. Kun kyseessä on seuran lähipiiriin kuuluvan yhteisön järjestämä tapahtuma, joka liittyy läheisesti sekä seuran toimintaan että vapaaehtoistyöntekijän omaan työpanokseen, juniorijoukkueiden valmentajille ei muodostu veronalaista etua.

Tapahtumissa työskentelevien vapaaehtoistyöntekijöiden saatetaan edellyttää pitävän yhtenäisiä vaatteita tai muita tarvikkeita, jotka vapaaehtoistyöntekijät saavat usein pitää tapahtuman jälkeen. Tapahtumaan välittömästi liittyvistä ja arvoltaan vähäisistä vaatteista tai muista tarvikkeista, jotka voidaan rinnastaa mainoslahjaan (esimerkiksi tapahtuman logolla varustettu t-paita), ei katsota muodostuvan veronalaista etua.

Sen sijaan arvokkaammat tarvikkeet ja vaatteet, kuten verryttelyasut, ovat vapaaehtoistyöntekijöille veronalaisia. Veronalaisen edun arvoksi katsotaan vaateen tai muun tarvikkeen käypä hinta. Lähtökohtaisesti käypänä hintana pidetään tuotteen hankintahintaa. Jos tuotteen antamiseen liittyy niin sanottu omavastuuosuus, veronalaisen edun arvosta vähennetään vapaaehtoistyöntekijän vaatteesta tai muusta tarvikkeesta yhteisölle maksama määrä.

4.6 Kiitokset ja muistamiset

Yleishyödyllisten yhteisöjen ja julkisyhteisöjen vapaaehtoistoiminnassa on usein tapana muistaa esimerkiksi vuosittain vapaaehtoistyöntekijöitä työstä, jota he tekevät vastikkeetta yhteisön hyväksi. Vapaaehtoistyöntekijöille tai yleishyödyllisen yhteisön jäsenille muistamisena taikka kiitollisuuden osoituksena annettavat arvoltaan vähäiset tavaralahjat ovat saajalleen verovapaita silloin, kun niitä ei ole etukäteen sovittu korvaukseksi työn tekemisestä. Arvoltaan vähäisenä tavaralahjana voidaan pitää esimerkiksi kukkakimppua tai t-paitaa. Sen sijaan vähäistä arvokkaammat tavaralahjat sekä lahjakortit ja muut rahaan verrattavat suoritukset ovat veronalaisia. Veronalaisena etuna pidetään myös esimerkiksi esinelahjaa, jonka vapaaehtoistyöntekijä saa valita vapaasti.

Tilaisuudesta, jonka yleishyödyllinen yhteisö tai julkisyhteisö järjestää vapaaehtoistyöntekijöilleen kiitokseksi tehdystä työstä, ei muodostu vapaaehtoisille veronalaista etua. Verovapauden edellytyksenä on kuitenkin se, että tällaiset tilaisuudet ovat satunnaisia ja arvoltaan vähäisiä ja se, että tilaisuus ei ole ennalta sovittu korvaus työn tekemisestä. Esimerkiksi kerran vuodessa järjestettävästä saunaillasta tarjoiuineen ei muodostu veronalaista etua.

Pitkään yleishyödyllisen yhteisön jäsenenä olleelle tai vapaaehtoistyötä tehneelle voidaan antaa lahja hänen merkkipäivänään ilman, että siitä muodostuisi veronalaista etua. Merkkipäivällä tarkoitetaan tavanomaisia merkkipäiviä, kuten 50- tai 60-vuotispäivää. Verovapaana merkkipäivälahjana voidaan pitää vähäistä tavaralahjaa, jota lahjan saaja ei ole saanut itse valita. Lahjakortit ja muut rahaan verrattavat suoritukset ovat aina veronalaisia.

4.7 Henkilökuntaedut

Tuloverolain 69 §:ssä säädetään tavanomaisista ja kohtuullisista henkilökuntaeduista, joita työnantaja voi antaa henkilökunnalleen verovapaasti. Ennakkoperintälain 14 §:n mukaan työnantajalla tarkoitetaan sitä, jonka lukuun tehdystä työstä palkka maksetaan. Henkilökunnalla tarkoitetaan ennakkoperintälain 13 §:n mukaisesti palkansaajia. Tuloverolain 69 §:ssä tarkoitettut edut ovat siten verovapaita vain työnantajan työntekijöilleen antamina.

Vapaaehtoistyöntekijät ja yleishyödyllisen yhteisön jäsenet eivät ole palkansaajia eikä heillä ole myöskään työnantajaa. Siten vapaaehtoistyöntekijät ja yleishyödyllisen yhteisön jäsenet eivät voi saada tuloverolaissa tarkoitettuja verovapaita henkilökuntaetuja, kuten liikunta- ja kulttuuriseteleitä. Tuloverolain 69 §:n 4 momentissa tarkoitettua työntekijän työkäyttöä varten järjestetyn tietoliikenneyhteyden yksityiskäytöstä on kerrottu vapaaehtoistyöntekijöiden osalta ohjeen kohdassa 6.2.

Yleishyödylliset yhteisöt ja julkisyhteisöt voivat kuitenkin antaa tuloverolain 69 §:ssä tarkoitettuja verovapaita henkilökuntaetuja palkkaa saaville työntekijöilleen. Työntekijälle maksettavan palkan ja annettavien henkilökuntaetujen tulee olla järkevissä suhteissa toisiinsa. Verohallinto on antanut verovapaista henkilökuntaeduista ohjeen [Verovapaat henkilökuntaedut](#).

4.8 Edun antajan velvollisuudet

Edellä kohdissa 4.2 - 4.7 mainittuja verovapaita etuja ei tarvitse ilmoittaa Verohallinnolle. Verovapaista suorituksista ei myöskään tarvitse toimittaa ennakonpidätystä.

Veronalaisista suorituksista yleishyödyllisen yhteisön tai julkisyhteisön on edun antajana huolehdittava suorituksen maksajalle kuuluvista velvollisuuksista. Työsuorituksen perusteella annettavat korvaukset ovat laadusta ja määrästä riippumatta työhön osallistuvan luonnollisen henkilön veronalaista ansiotuloa. Työsuoritukseen perustuva veronalainen ansiotulo on joko palkkaa tai työkorvausta. Suorituksen luonne ratkaistaan tulkintatilanteissa kokonaisarviona työtä koskevan sopimuksen ja todellisten työskentelyolosuhteiden perusteella ([Palkka ja työkorvaus verotuksessa](#)).

Ennakkoperintälain 11 §:n 2 momentin mukaan ennakonpidätystä ei toimiteta rahana maksettavan suorituksen määrää suurempana. Siten tilanteissa, joissa talkoo- tai vapaaehtoistyön tekijälle ei makseta lainkaan rahasuorituksia, työsuorituksen perusteella saadusta veronalaisesta edusta ei voida toimittaa ennakonpidätystä. Jos talkoo- tai vapaaehtoistyöhön osallistuneelle luonnolliselle henkilölle maksetaan veronalaiseksi eduksi katsottavien tavaroiden tai palveluiden lisäksi rahasuorituksia, ennakonpidätystä toimitettaessa edun arvo lisätään rahasuorituksen määrään ja ennakonpidätys vähennetään rahakorvauksesta.

Edun arvosta on suoritettava työnantajan sosiaaliturvamaksu, jos etua on pidettävä ennakkoperintälain 13 §:n mukaisena palkkana. Työnantajan sosiaaliturvamaksu on suoritettava myös siinä tapauksessa, että edun arvosta ei voida toimittaa ennakonpidätystä. Palkaksi katsottavasta edusta on lisäksi annettava kausiveroilmoitus ja vuosi-ilmoitus. Jos etu on ennakkoperintälain 25 §:ssä tarkoitettua työkorvausta, kausiveroilmoitus ja vuosi-ilmoitus annetaan vain silloin, kun ennakonpidätys on toimitettu. Ennakonpidätystä ei ole toimitettava, jos edun saaja kuuluu maksuhetkellä ennakkoperintärekisteriin. Työkorvauksesta ei ole suoritettava työnantajan sosiaaliturvamaksua.

5 TYÖSTÄ TAI TEHTÄVÄSTÄ MAKSETTAVAT KORVAUKSET

5.1 Yleishyödyllinen yhteisö suorituksen maksajana



Yleishyödyllinen yhteisö voi maksaa toiminnassaan mukana oleville erilaisia korvauksia, vaikka perinteinen yhdistystoiminta perustuu useimmiten vahvasti vapaaehtoisuuteen. Yleishyödyllisen yhteisön hyväksi suoritetusta työstä tai tehtävästä maksettavaa palkkiota pidetään verotuksessa ennakoperintälain 13 §:n mukaisena palkkana tai 25 §:n mukaisena työkorvauksena. Maksettavien suoritusten verotuksellisen luonteen selvittäminen on tärkeää, jotta yleishyödyllinen yhteisö voi huolehtia maksajalle kuuluvien velvollisuuksien täyttämisestä.

Ennakoperintälain 13 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan palkalla tarkoitetaan kaikenlaatuista palkkaa, palkkiota, etuutta ja korvausta, joka saadaan työ- tai virkasuhteessa. Yleishyödyllisen yhteisön on toimitettava maksamistaan palkoista ennakonpidätys sekä suoritettava työnantajan sosiaaliturvamaksu.

Työkorvauksella tarkoitetaan ennakoperintälain 25 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan työstä, tehtävästä tai palveluksesta muuna kuin palkkana maksettavaa korvausta. Työkorvauksesta on toimitettava ennakonpidätys, jos suorituksen saajaa ei ole merkitty suorituksen maksuhetkellä ennakoperintärekisteriin. Työkorvauksesta ei ole suoritettava työnantajan sosiaaliturvamaksua.

Kun yleishyödyllisen yhteisön hyväksi tehdystä työstä maksetaan korvauksia, suoritusten verotuksellista luonnetta tulee arvioida tapauskohtaisesti todellisten työskentelyolosuhteiden perusteella. Arvioinnin lähtökohtana on yleishyödyllisen yhteisön ja työn suorittajan välinen sopimus sekä sopimuksen tarkoitus. Palkan ja työkorvauksen välistä rajanvetoa käsitellään tarkemmin Verohallinnon ohjeessa [Palkka ja työkorvaus verotuksessa](#).

Palkan ja työkorvauksen välinen rajanveto voi olla joissakin tilanteissa tulkinnanvarainen. Epäselvissä tilanteissa asiaan voi hakea ennakoperintän valituskelpoista ennakkoratkaisua. Verohallinto perii ennakkoratkaisusta päätösmaksun ([Hinnasto Verohallinnon maksullisista palveluista](#)).

5.1.1 Palkan ja palkkion maksaminen

5.1.1.1 Palkka ja palkkio

Työsuhteelle on ominaista se, että työntekijä on sitoutunut vastiketta vastaan tekemään työtehtävänsä henkilökohtaisesti työnantajan johdon ja valvonnan alaisena. Työntekijä on siten itse vastuussa työtehtäviensä hoitamisesta, eikä hän voi osoittaa tehtävien suorittamiseen toista henkilöä.

Esimerkki 16: Valmentaja on tehnyt urheiluseuran kanssa työsopimuksen. Valmentajan urheiluseuran lukuun tekemä työ on luonteeltaan henkilökohtaista. Hän valmentaa seuran osoittamia eri joukkueita säännöllisesti kolmena iltana viikossa ja osallistuu lisäksi harjoitusleireille sekä kilpailumatkoille. Valmennustyöstä maksettavat palkkiot ovat valmentajan palkkaa.

Esimerkki 17: Tuomari on työsuhteessa lajiliittoon ja työskentelee lajiliiton johdon alaisena. Hän saa määräykset tuomaritehtävistään lajiliitolta. Lisäksi lajiliitto maksaa hänelle korvaukset tehtävien suorittamisesta. Tuomarille maksettavat palkkiot ovat ennakoperintälain 13 §:n mukaista palkkaa.

Työ- tai virkasuhteessa saadun palkan lisäksi palkalla tarkoitetaan myös kokouspalkkiota, henkilökohtaista luento- ja esitelmäpalkkiota, hallintoelimen jäsenyydestä saatua palkkiota, toimitusjohtajan palkkiota, avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön yhtiömiehen nostamaa palkkaa sekä luottamustoimesta saatua korvausta (EPL 13 §:n 1 momentin 2 kohta).

Lainkohdassa on lueteltu tyhjentävästi ne henkilökohtaiseen työhön perustuvat suoritukset, joita pidetään palkkana, vaikka maksajan ja saajan välille ei syntyisi työsuhdetta. Kyseessä olevat palkkiot ovat luonteeltaan henkilökohtaisia, sillä ne maksetaan määrätyle ja yleensä etukäteen valitulle henkilölle tämän henkilökohtaisesta työsuorituksesta tai osallistumisesta. Lisäksi näissä tehtävissä toimitaan selvästi maksajan lukuun tai hyväksi.

5.1.1.2 Säätiön toimitusjohtaja tai asiamies

Säätiölain (487/2015) mukaan säätiöllä voi olla toimitusjohtaja, joka huolehtii säätiön tarkoituksen toteutumisesta ja hoitaa säätiön muuta päivittäistä hallintoa hallituksen antamien ohjeiden ja määräysten mukaisesti. Säätiön toimitusjohtajaksi ei voi valita oikeushenkilöä. Säätiön toimitusjohtajan asema on samankaltainen kuin osakeyhtiössä. Toimitusjohtajan sijaan säätiöllä voi olla myös asiamies.

Ennakkoperintälain 13 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan palkalla tarkoitetaan työ- ja virkasuhteessa saadun palkan ohella myös toimitusjohtajan palkkiota. Korkein hallinto-oikeus on vuosikirjaratkaisussaan KHO:2013:1 katsonut, että toimitusjohtajan tehtävästä maksettava korvaus on toimitusjohtajaksi nimetyn luonnollisen henkilön veronalaista palkkatuloa. Toimitusjohtajan palkkion verotusta käsitellään Verohallinnon ohjeessa [Hallintoelimen jäsenen ja toimitusjohtajan palkkion verotus](#).

Edellä esitetyn perusteella myös säätiön toimitusjohtajan tehtävästä maksettavaa palkkiota pidetään tehtävään nimetyn henkilön veronalaisena palkkana. Samoin asiamiehen palkkio on tehtävää hoitavan luonnollisen henkilön palkkatuloa. Asiassa ei ole merkitystä esimerkiksi työskentelyn ajallisella kestolla.

5.1.1.3 Yhdistyksen toiminnanjohtaja

Yhdistyksen toiminnanjohtajasta ja toiminnanjohtajan asemasta ei ole säädetty toimitusjohtajaa vastaavalla tavalla laissa. Verohallinnon näkemyksen mukaan yhdistyksen toiminnanjohtajan tehtävät ovat kuitenkin luonteeltaan sellaisia, että niitä hoidetaan yleishyödyllisen yhteisön hallituksen johdon ja valvonnan alaisuudessa. Tehtävien hoitaminen on lisäksi sidottu vahvasti tiettyyn henkilöön, eikä niitä yleensä voi hoitaa kuka tahansa esimerkiksi palvelua tarjoavan yrityksen henkilökunnasta. Näin myös yhdistyksen toiminnanjohtajan tehtävästä maksettavat palkkiot ovat lähtökohtaisesti tehtävää hoitavan luonnollisen henkilön palkkaa. Samoja periaatteita sovelletaan myös muulla kuin toiminnanjohtajan nimikkeellä toimiviin henkilöihin, jos näiden tehtävät vastaavat toiminnanjohtajaa.

5.1.1.4 Palkanmaksajan velvollisuudet

Ennakkoperintälain mukaisesta palkasta on toimitettava ennakonpidätys ja suoritettava työnantajan sosiaaliturvamaksu. Työ- tai virkasuhteeseen perustumattomista luento- ja esitelmäpalkkioista, kokouspalkkioista tai hallintoelimen jäsenyydestä saaduista palkkioista ei ole kuitenkaan suoritettava työnantajan sosiaaliturvamaksua (Laki työnantajan sosiaaliturvamaksusta 4 §:n 3 momentti).

Esimerkki 18: Yleishyödyllinen yhteisö kutsuu järjestämäänsä seminaariin luennoitsijaksi ulkopuolisen asiantuntijan. Asiantuntijalle maksettava korvaus on ennakkoperintälain 13 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettu henkilökohtainen luentopalkkio, josta yleishyödyllisen yhteisön tulee toimittaa ennakonpidätys. Kun ulkopuolisen asiantuntijan ja yleishyödyllisen yhteisön välillä ei ole työsuhdetta, luentopalkkiosta ei ole suoritettava työnantajan sosiaaliturvamaksua.

Suorituksen maksaja on vastuussa siitä, että ennakonpidätys on toimitettu ja työnantajan sosiaaliturvamaksu suoritettu oikein. Ennakonpidätyksen toimittamiselta ja työnantajan sosiaaliturvamaksun suorittamiselta ei voi välttyä sillä perusteella, että palkkana pidettävä suoritus maksetaan esimerkiksi ennakkoperintärekisteriin merkitylle yritykselle. Jos suorituksen maksaja on jättänyt velvoitteensa osaksi tai kokonaan hoitamatta, Verohallinnolla on oikeus maksuunpanna toimittamatta jätetyt ennakonpidätykset ja suorittamatta jätetyt työnantajan sosiaaliturvamaksut.

Maksetut palkat tulee ilmoittaa kausiveroilmoituksella sekä vuosittain työnantajan tai suorituksen maksajan vuosi-ilmoituksella.

5.1.2 Yleishyödyllisen yhteisön tarjoama ruoka

Tuloverolaissa ei ole erikseen säädetty vapaaehtoisille tarjottavan ruoan verokohtelusta. Yleishyödyllisen yhteisön ja julkisyhteisön hyväksi tehdystä vapaaehtoistyöstä tarjotun ruoan veronalaisuus määräytyy siten tuloverolain yleisten säännösten nojalla.

Tuloverolaki pohjautuu laajaan tulokäsitteseen. Tuloverolain 29 §:n mukaan veronalaista tuloa ovat rahanarvoisena etuutena saadut tulot, ellei niitä ole erikseen säädetty verovapaaksi. Vapaaehtoistyöntekijöiden aterioiden verovapaudesta ei ole säädetty erikseen. Tuloverolain 71 §:n 3 momentin muutoksella, jolla mahdollistettiin verovapaiden matkakustannusten korvauksen maksaminen yleishyödyllisen yhteisön hyväksi tehdystä työstä, ei säädetty erikseen ateriaedusta. Yleishyödyllisen yhteisön hyväksi tehdystä työstä saatu ateriaetu on siten saajalleen yleensä veronalaista tuloa, riippumatta siitä maksetaanko ruoan lisäksi rahakorvaus vai ei.

Ateriana ei pidetä yleishyödyllisen yhteisön tarjoamaa kahvia ja kahvilleipää eikä sen järjestämää virvoketarjoiluja. Jos kahvitarjoilu on kuitenkin niin runsas, että sen voidaan katsoa korvaavan normaalin lounasruoan tai illallisen, kyse on ateriaedusta silloin, kun se saadaan vastikkeena tehdystä työstä. Veronalaista ravintoetua, josta on kyse myös ateriaedussa, on käsitelty tarkemmin Verohallinnon ohjeessa [Luontoisedut verotuksessa](#), kohta 5 ravintoetu. Veronalaista ateriaetua verotetaan samalla tavalla kuin palkkaa ja palkkiota (kohta 5.1.1).

Tämän ohjeen edellä olevissa kohdissa 2.3, 4.5 ja 4.6 on käsitelty erityistilanteita, joissa saatu ateria ei ole veronalaista tuloa. Lisäksi Verohallinnon antamassa ohjeessa [Luonnollisen henkilön tekemän talkoo-, naapuriapu- ja vaihtotyön verotus](#) on myös käsitelty tilanteita, jolloin saatu ateria ei ole veronalaista tuloa.

5.1.3 Työkorvaus

Toimeksiantosuhteessa työn suorittaa itsenäinen yrittäjä tai yritys. Toimeksisaaja ei ole välttämättä velvollinen suorittamaan sopimuksen mukaista työtä henkilökohtaisesti, vaan työn voi suorittaa toimeksisaaja tai esimerkiksi tämän työntekijä. Päätösvalta työn suorittajasta sekä mahdollisen apulaisen tai sijaisen käyttämisestä on yleensä toimeksisaajalla. Toimeksiantosuhteessa maksetut korvaukset ovat työn suorittajan työkorvausta. Työkorvauksena pidetään esimerkiksi suoritusta, jonka yleishyödyllinen yhteisö maksaa rakennusliikkeelle seinien maalaamisesta.

Kilpailu- ja erotuomarit saavat yleensä palkkion tekemänsä työn perusteella. Useimmiten palkkion maksaa urheilutilaisuuden järjestäjä, vaikka kolmas taho, kuten lajiliitto, nimeää kilpailu- tai erotuomarin tehtävänsä. Tällaisessa tilanteessa urheilutilaisuuden järjestäjän ja kilpailu- tai erotuomarin välille ei voida katsoa muodostuvan työsuhdetta. Täten tehtävästä maksettavaa palkkiota pidetään verotuksessa kilpailu- tai erotuomarin työkorvauksena.

5.1.4 Työkorvauksen maksajan velvollisuudet

Luonnolliselle henkilölle maksettavasta työkorvauksesta toimitetaan ennakonpidätys verokortin mukaan. Ennakkoperintärekisteriin merkitsemättömälle yhteisölle, yhteisötuudelle tai yhtymälle maksettavasta työkorvauksesta toimitetaan ennakonpidätys 13 prosentin suuruisena. Työkorvauksesta ei suoriteta työnantajan sosiaaliturvamaksua. Jos suorituksen saaja on maksuhetkellä ennakkoperintärekisterissä, ennakonpidätystä ei kuitenkaan toimiteta.

Maksetut työkorvaukset on ilmoitettava kausiveroilmoituksella sekä vuosi-ilmoituksella, jos suorituksen saaja ei ole ollut maksuhetkellä ennakkoperintärekisterissä ja työkorvauksesta on sen vuoksi toimitettu ennakonpidätys.

5.1.5 Käyttökorvaus

Ennakkoperintälain 25 §:n 1 momentin 2 kohdan perusteella käyttökorvauksella tarkoitetaan tekijänoikeuden, valokuvaan perustuvan oikeuden ja teollisoikeuden, kuten patentin tai tavaramerkin käyttämisestä, käyttöoikeudesta tai käyttöoikeuden myynnistä suoritettavaa korvausta taikka teollisia, kaupallisia ja tieteellisiä kokemuksia koskevista tiedoista suoritettavaa korvausta.

Käyttökorvausta on siten tekijänoikeuden (esimerkiksi kirjalliset teokset, taideteokset ja valokuvat) ja teollisoikeuden (esimerkiksi patenti, malli ja tavaramerkki) käyttämisestä sekä luovuttamisesta maksettava korvaus.

Esimerkki 19: *Harrastajateatteriyhdistys esittää näytelmän, joka perustuu kirjailijan kirjoittamaan näytelmään. Yhdistys maksaa kirjailijalle korvausta näytelmän käyttämisestä esityksessä. Kirjailijalle maksettu suoritus on käyttökorvausta, josta yhdistyksen tulee toimittaa ennakonpidätys, jos kirjailija ei kuulu maksuhetkellä ennakkoperintärekisteriin. Yhdistyksen ei ole suoritettava käyttökorvauksesta työnantajan sosiaaliturvamaksua.*

5.1.6 Käyttökorvauksen maksajan velvollisuudet

Luonnolliselle henkilölle maksettavista käyttökorvauksista toimitetaan ennakonpidätys verokortin mukaan. Ennakonpidätys ennakkoperintärekisteriin merkitsemättömälle yhteisölle, yhteisetuudelle tai yhtymälle maksettavasta käyttökorvauksesta on 13 prosenttia. Jos suorituksen saaja kuuluu maksuhetkellä ennakkoperintärekisteriin, käyttökorvauksesta ei toimiteta ennakonpidätystä.

Ennakonpidätys käyttökorvauksesta, joka perustuu perintönä tai testamentilla saatuun tai vastiketta vastaan hankittuun oikeuteen, on 30 prosenttia. Käyttökorvauksesta ei suoriteta työnantajan sosiaaliturvamaksua.

Kausiveroilmoitus ja vuosi-ilmoitus tulee antaa niistä käyttökorvauksista, joista on toimitettu ennakonpidätys. Luonnolliselle henkilölle maksetuista käyttökorvauksista on annettava vuosi-ilmoitus myös silloin, kun ennakonpidätystä ei ole toimitettu.

5.2 Yleishyödyllinen yhteisö suorituksen saajana

Tuloverolain 22 §:ssä tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen vain elinkeinotulosta sekä muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tuottamasta tulosta (TVL 23 §). Siten yleishyödyllisen yhteisön saamat tulot voivat olla kokonaan verovapaata tuloa tai osittain verovapaata tuloa. Verohallinto on antanut yleishyödyllisen yhteisön tuloverotuksesta ohjeen [Verotusohje yleishyödyllisille yhteisöille](#).

Koska yhteisön yleishyödyllisyys ja toiminnasta saatavien tulojen veronalaisuus ratkaistaan kultakin verovuodelta erikseen, suorituksen maksaja ei voi maksuhetkellä päätellä maksettavan suorituksen veronalaisuutta yleishyödyllisen yhteisön tuloverotuksessa. Yleishyödylliselle yhteisölle maksettavien työkorvausten ennakonpidätysvelvollisuudesta ei ole myöskään erikseen säädetty. Tämän vuoksi yleishyödylliselle yhteisölle maksettavista työkorvauksista on toimitettava ennakonpidätys, jos yhteisöä ei ole merkitty maksuhetkellä ennakkoperintärekisteriin.

Ennakkoperintälain 25 §:n 2 momentin mukaan Verohallinto merkitsee hakemuksesta ennakkoperintärekisteriin sen, joka harjoittaa tai todennäköisesti ryhtyy harjoittamaan elinkeinotoimintaa, maataloutta tai muuta tulonhankkimistoimintaa, josta saatua suoritusta ei ole pidettävä palkkana eikä urheilijan palkkiona. Lainkohdassa tarkoitettuna muuna tulonhankkimistoimintana pidetään esimerkiksi yleishyödyllisen yhteisön varainhankintaa. Siten yleishyödyllinen yhteisö voidaan merkitä hakemuksen perusteella ennakkoperintärekisteriin, vaikka muuna tulonhankkimistoimintana harjoitetusta varainhankinnasta saadut tulot olisivat yhteisön verovapaata tuloa.

Ennakkoperintärekisteriin merkitsemisen on tarkoitus osoittaa, että suorituksen maksajan ei tarvitse toimittaa työkorvauksesta ennakonpidätystä vaan ennakkoperintärekisteriin merkitty yleishyödyllinen yhteisö huolehtii mahdollisten ennakoverojen maksamisesta itse.

6 KUSTANNUSTEN KORVAUKSET

6.1 Matkakustannusten korvaukset

6.1.1 Matkakustannusten korvaukset yleishyödyllisen yhteisön hyväksi toimiville vapaaehtoisille

6.1.1.1 Verovapaat matkakustannusten korvaukset

Yleishyödyllinen yhteisö päättää itse missä tilanteissa se maksaa matkakustannusten korvauksia. Tässä kohdassa kerrotaan siitä, miten matkakustannusten korvauksia käsitellään verotuksessa, jos yleishyödyllinen yhteisö maksaa matkakustannusten korvauksia. Jos vapaaehtoistyön teettäjä on muu kuin yleishyödyllinen yhteisö, esimerkiksi valtion laitos, kunta, seurakunta tai yhdistys, jota ei ole verotuksessa pidetty yleishyödyllisenä, matkakustannusten korvauksia ei voi maksaa verovapaasti vapaaehtoisille (katso lisää kohdasta 6.1.2).

Pääsääntöisesti verovapaita matkakustannusten korvauksia voidaan maksaa vain palkansaajalle työmatkasta. Kustannusten korvausten verovapaus on TVL 71 §:n 3 momentissa laajennettu koskemaan yleishyödylliseltä yhteisöltä sen toimeksiannosta tehdyistä matkoista saatuja matkakustannusten korvauksia tilanteessa, jossa korvauksen saaja ei ole työsuhteessa maksajaan tai muutoin saa tältä palkkaa.

Yleishyödyllisen yhteisön hyväksi toimivalle vapaaehtoiselle verovapaata on:

- päiväraha enintään 20 päivältä kalenterivuodessa;
- majoittumiskorvaus;
- matkustamiskustannusten korvaus, julkisen kulkuneuvon mukaan rajoituksetta ja kilometrikorvaukset enintään 2.000 euroa kalenterivuodessa.

Näitä matkakustannusten korvauksia voi maksaa vain TVL 22 §:ssä tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö. Katso yleishyödyllisyydestä tarkemmin [Verotusohje yleishyödyllisille yhteisöille](#).

6.1.1.2 Edellytykset vapaaehtoisille maksettaville matkakustannusten korvauksille

Matkoista on tehtävä matkalasku. Verovapauden edellytykset ovat samat kuin palkansaajillakin, paitsi että yleishyödyllinen yhteisö voi korvata matkustamiskustannukset myös vapaaehtoisen asunnolta vapaaehtoistyön suorittamispaikkaan TVL 72 §:n 4 momentin estämättä. Katso matkakustannusten korvaamisesta tarkemmin [Verohallinnon päätös verovapaista matkakustannusten korvauksista](#) (jäljempänä kustannuspäätös) ja Verohallinnon ohje [Työmatkakustannusten korvaukset verotuksessa](#).

Matkat julkisilla kulkuneuvoilla ja majoittumiset voidaan korvata rajoituksetta tositteita vastaan. Päivärahojen enimmäismäärän (20 päivää) osalta päivä tulee käytettyä, vaikka maksettu päiväraha olisi pienempi kuin kustannuspäätöksen mukainen enimmäismäärä.

Esimerkki 20: Yhdistys maksaa henkilölle A vapaaehtoistyöstä yhteensä 10 päivältä Verohallinnon kustannuspäätöksen mukaisen päivärahan ja 10 päivältä kustannuspäätöksen euromäärää pienemmän päivärahan. Henkilöllä A täyttyy 20 päivän

enimmäismäärä, joten hänelle ei voida enää samana vuonna maksaa enempää verovapaita päivärahoja.

Päivärahojen ja kilometrikorvausten enimmäismäärät ovat verovelvolliskohtaisia (TVL 71 §:n 3 momentti). Sama henkilö voi saada päivärahoja ja kilometrikorvauksia useammalta yleishyödylliseltä yhteisöltä. Jos yleishyödyllisiltä yhteisöiltä saadut yhteenlasketut korvaukset ylittävät pykälässä säädetyt enimmäismäärät, ylimenevä osa on henkilön veronalaista ansiotuloa. Korvausten määrät lasketaan yhteen saajan verotuksen toimittamisen yhteydessä. Matkakustannusten korvausten maksajan ei tarvitse tietää tai selvittää kuinka paljon matkakustannusten korvauksia henkilö on saanut muilta maksajilta.

6.1.1.3 Vapaaehtoiset, joille voidaan maksaa verovapaita matkakustannusten korvauksia

Matkakorvaus on verovapaata tuloa yhteisössä vapaaehtoisesti ja vastikkeetta toimivalle henkilölle. Matka on tehtävä yleishyödyllisen yhteisön toimeksiannosta. Matkan on liityttävä yleishyödyllisen yhteisön toimintaan ja siitä on etukäteen asianmukaisesti päätettävä. Tyypillisiä ovat esimerkiksi urheiluseuroissa matkat ohjelman mukaisiin harjoituksiin ja kilpailutapahtumiin. Kuuluminen joukkueeseen tai seuran edustaminen kilpailussa merkitsee tässä tarkoitettua toimeksiantoa. Kokousmatkan voi korvata, jos henkilö on valittu edustamaan yhteisöä kyseisessä kokouksessa. Sen sijaan esimerkiksi jäsenkokoukseen oma-aloitteisesti tulleen henkilön matkoja ei voi korvata verovapaasti.

Hallituksen esityksen (HE 83/2000) perustelujen mukaan TVL 71 §:n 3 momentin verovapaussäännöksen on tarkoitus koskea yleishyödyllisen yhteisön toimintaan palkatta tai harrastusluonteisesti osallistuvia henkilöitä. Hallituksen esityksen mukaan myös edellä tämän ohjeen kohdassa 5.1.3. mainitulle kilpailutuomarille voidaan maksaa verovapaita kustannusten korvauksia TVL 71 §:n 3 momentin mukaisesti, koska hän tekee matkan kilpailuun yhteisön toimeksiannosta eikä oma-aloitteisesti.

Vanhempien tai muiden huoltajien voidaan katsoa toimivan yleishyödyllisen yhteisön hyväksi silloin, kun yleishyödyllisen yhteisön toimeksiannosta ennakkoon sovittu henkilö kuljettaa omalla autollaan henkilöitä tai tavaroita yleishyödyllisen yhteisön toimintaan kuuluvaan tapahtumaan. Tällöin kuljettajalle voidaan maksaa verovapaita kilometrikorvauksia TVL 71 §:n 3 momentin mukaisesti. Verovapaata korvausta ei voida maksaa pelkästään sillä perusteella, että henkilö on oma-aloitteisesti kuljettanut esimerkiksi omaa lastaan ja tämän kavereita johonkin tilaisuuteen, esimerkiksi harjoituksiin.

6.1.1.4 Matkakustannusten korvausten maksajan velvollisuudet

Yleishyödyllisen yhteisön ei tarvitse toimittaa ennakonpidätystä verovapaista matkakustannusten korvauksista eikä matkakustannusten korvausten verovapaan enimmäismäärän (päiväraha enintään 20 päivältä ja kilometrikorvaukset enintään 2.000 euroa vuodessa) ylimenevältä osalta, koska ennakonpidätystä ei tarvitse toimittaa luonnolliselle henkilölle kustannuspäätöksen perusteiden ja määrien mukaisesti maksetuista matkakustannusten korvauksista, vaikka ne maksetaan ilman muuta korvausta tai työsuhdetta (VHp ennakonpidätysvelvollisuudesta vapauttamisesta 1 §:n 17 kohta).

Yleishyödyllinen yhteisö ilmoittaa vapaaehtoisille maksamansa matkakustannusten korvaukset työnantajan vuosi-ilmoituksella (Veroh 7801) suorituslajin tunnuksella H5. Yleishyödyllisen yhteisön maksamat matkakustannusten korvaukset ovat verovapaata tuloa verotuksessa vain siltä osin, kun ne on maksettu TVL 71 §:n 3 momentin mukaisina. Verovapaan määrän ylittävät matkakustannusten korvaukset ilmoitetaan kohdassa 14. Kohdissa 50 – 56 ilmoitetaan sekä verovapaat että veronalaiset matkakustannusten korvaukset.

6.1.1.5 Matkakustannusten korvaukset muiden suoritusten yhteydessä

TVL 71 §:n 3 momentin verovapaussäännöstä ei sovelleta muihin kuin yhteisön yleishyödylliseen toimintaan liittyvien matkojen korvauksiin. Yleishyödyllisen yhteisön maksaessa liikkeen- tai ammatinharjoittajalle korvausta tämän tulonhankintaan liittyvästä tehtävästä, yhteisö toimii kuten kuka tahansa työkorvauksen maksaja ja matkakustannusten korvaukset ovat osa työkorvausta. Esimerkiksi putkiliikkeelle suihkun asennuksesta maksettu korvaus ei liity läheisesti yleishyödyllisen yhteisön toimintaan vaan on putkiliikkeen

normaalia liiketoimintaa, joten siihen ei voida soveltaa TVL 71 §:n 3 momentin säännöstä. Katso tarkemmin kohdasta 6.1.4.

Kun yleishyödyllinen yhteisö maksaa kokouspalkkioita tai muuta palkkaa, tilanteeseen sovelletaan yleisiä palkansaajan matkakustannusten korvaussäännöksiä. Katso tarkemmin kohdasta 6.1.3.

Vapaaehtoista ei katsota palkansaajaksi pelkästään sen vuoksi, että hän saa vapaaehtoistyön teettäjältä veronalaiseksi tuloksi katsottavan yksittäisen tai satunnaisen korvauksen puhelinkuluista tai tavarana, esimerkiksi verryttelyasun (katso tarkemmin eduista edellä kohdasta 4). Tällaisessa tilanteessa henkilö voidaan katsoa edelleen vapaaehtoiseksi ja hänelle voidaan maksaa verovapaita matkakustannusten korvauksia TVL 71 §:n 3 momentin mukaisesti, jos hän ei saa tehtävästä rahakorvausta tai muuta sovittua korvausta työstä esimerkiksi tavaroina.

6.1.2 Matkakustannusten korvaukset vapaaehtoisille silloin, kun maksaja on muu kuin yleishyödyllinen yhteisö

Julkisyhteisöt, kuten kunnat, seurakunnat ja valtion laitokset, saattavat tarvita vapaaehtoistyöntekijöitä, joille ei makseta korvausta vapaaehtoistyöstä. Sellaiset yhteisöt, joita ei ole verotuksessa pidetty yleishyödyllisinä, eivät voi maksaa vapaaehtoisille matkakustannusten korvauksia verovapaasti. Tällaisten yhteisöjen maksamat matkakustannusten korvaukset ovat määrästä riippumatta veronalaista tuloa vapaaehtoisille, koska niihin ei sovellu mikään verovapaussäännös.

Huolimatta siitä, että saadut korvaukset ovat veronalaisia, ennakonpidätystä ei tarvitse toimittaa luonnolliselle henkilölle kustannuspäätöksen edellytysten mukaisesti maksetuista matkakustannusten korvauksista, vaikka ne maksetaan ilman muuta korvausta tai työsuhdetta (VHp ennakonpidätysvelvollisuudesta vapauttamisesta 1 §:n 17 kohta).

Maksaja on velvollinen ilmoittamaan nämä matkakustannusten korvaukset vuosi-ilmoituksella suorituslajilla H4 kohdissa 10 ja 14. Verotusta toimitettaessa nämä korvaukset näkyvät vuosi-ilmoituksen perusteella saajan veronalaisena muuna ansiotulona ja hän saa vähentää verotuksessaan niihin liittyvät kustannukset esittämänsä selvityksen perusteella. Katso tarkemmin Verohallinnon yhtenäistämisoheesta.

Esimerkki 21: Seurakunnan rippileirillä on auttamassa isonen, joka ei ole työsuhteessa seurakuntaan ja jolle ei makseta palkkaa. Hänelle maksetaan vain matkakustannusten korvauksia rippileiriltä. Koska mikään verovapaussäännös ei sovellu, matkakustannusten korvaukset ovat isosen muuta veronalaista ansiotuloa ja ne on ilmoitettava vuosi-ilmoituksella suorituslajilla H4.

6.1.3 Matkakustannusten korvaukset palkan tai palkkion saajille

6.1.3.1 Yleistä

Palkan määrälle ei ole säädetty alarajaa, joten pienäkin palkkaa saavaan henkilöön sovelletaan palkansaajaa koskevia säännöksiä matkakustannusten korvauksista eikä edellä mainittuja vapaaehtoisia koskevia säännöksiä. Palkan ja kustannusten korvausten tulisi kuitenkin olla järkevässä suhteessa toisiinsa, ja kustannusten korvausten tulee kohdistua juuri siihen työhön, johon matkat liittyvät. Matkoista on tehtävä matkalasku ja verovapauden edellytykset ovat samat kuin muillakin palkansaajilla. Katso työmatkakustannusten korvauksista tarkemmin Verohallinnon ohje [Työmatkakustannusten korvaukset verotuksessa](#) ja [Verohallinnon päätös verovapaista matkakustannusten korvauksista](#).

Esimerkki 22: Jos valmentaja, kilpailutuomari tai urheilija toimii työsuhteessa, hänen matkakustannusten korvauksiin sovelletaan samoja säännöksiä kuin muillekin palkansaajille maksettaviin kustannusten korvauksiin. Säännölliset harjoittelupaikat ja kotipelipaikat ovat päätoimisten urheilijoiden ja valmentajien varsinaisia työpaikkoja. Tämän vuoksi urheiluseura ei voi korvata heille siinä tilanteessa asunnon ja kyseisten paikkojen välisten matkojen

kustannuksia verovapaasti. Vieraspelipaikkoihin ja muihin erityisiin työntekemispaikkoihin, joissa ei työskennellä vakituisesti, matkakustannusten korvauksia voidaan maksaa verovapaasti edellytysten täytyessä.

Esimerkki 23: Luottamushenkilöille ja hallituksen jäsenille, jotka saavat tehtävästään kokouspalkkiota tai luottamustoimesta maksettavaa korvausta, voidaan tehtävään liittyviä matkakustannusten korvauksia maksaa samalla tavalla kuin muillekin palkansaajille. Tällöin on muistettava, että matkakustannuksia ei voida korvata verovapaasti asunnon ja varsinaisen työpaikan väliseltä matkalta.

- Jos päätoiminen luottamushenkilö tai hallituksen jäsen työskentelee vakituisesti yhteisön toimitiloissa, kyseinen paikka on hänen varsinainen työpaikkansa. Hänelle ei voida maksaa sinne tehtävältä matkalta verovapaita matkakustannuksen korvauksia.
- Jos luottamushenkilö tai hallituksen jäsen työskentelee yhteisön toimitiloissa satunnaisesti esimerkiksi pari kertaa vuodessa, hänelle ei muodostu sinne varsinaista työpaikkaa. Hänelle voidaan maksaa sinne tehtäviltä työmatkoilta verovapaita matkakustannusten korvauksia.

Esimerkki 24: Seurakunnan rippileirillä on auttamassa isonen, joka saa tehtävästä palkkaa. Hänelle maksettavissa matkakustannustenkorvauksissa noudatetaan normaaleja työmatkakustannusten korvauseriaatteita. Tilannekohtaisesti on arvioitava missä hänen varsinainen työntekemispaikkansa on ja milloin hän on verovapaisiin matkakustannusten korvauksiin oikeuttavalla työmatkalla. Lisäksi esimerkiksi ilmaiset ruokailut leirillä on huomioitava mahdollisissa päivärahoissa tai mahdollisesti ravintoetuna.

Jos työntekijällä on varsinainen työpaikka, hänelle ei voi maksaa verovapaasti matkakustannusten korvauksia varsinaiselle työpaikalle tehdyistä matkoista. Hänelle voidaan kuitenkin maksaa verovapaita matkakustannusten korvauksia erityiselle työntekemispaihalle tehdyistä matkoista (TVL 71 §:n 1 momentti) ja sellaisista varsinaiselle työpaikalle yleishyödyllisen yhteisön hyväksi tehdyistä matkoista, jotka eivät kuulu siihen toimeen, mistä hän saa palkkaa (TVL 71 §:n 3 momentti).

Esimerkki 25: Henkilö A työskentelee vakituisesti yhdistyksen toimistolla ja saa siitä palkkaa. Hänelle ei voida maksaa yhdistyksen toimistolla työskentelystä matkakustannusten korvauksia verovapaasti, koska yhdistyksen toimisto on hänen varsinainen työpaikkansa. Sen sijaan, jos A osallistuu yhdistyksen toimistolla järjestettävän yhdistyksen tapahtuman (esimerkiksi hyväntekeväisyystapahtuman) järjestämiseen vapaa-aikanaan vapaaehtoisena siten, että se ei kuulu hänen toimenkuvaansa, hänelle voidaan maksaa kyseisestä tapahtumasta matkakustannusten korvauksia verovapaasti TVL 71 §:n 3 momentin edellytysten täytyessä.

A:lle voidaan maksaa matkakustannusten korvauksia verovapaasti edellytysten täytyessä myös silloin, jos hän käy työmatkalla varsinaisen työpaikan ulkopuolella (TVL 71 §:n 1 momentti).

Ainoastaan työnantajan omalle työntekijälleen maksamat matkakustannusten korvaukset voivat olla verovapaita (TVL 71 §). Siten esimerkiksi useamman yhdistyksen yhteistapahtumaa organisoiva yhdistys ei voi maksaa verovapaita matkakustannusten korvauksia toisen yhdistyksen työntekijälle.

Urheilijoiden ja erotuomarien osalta katso myös ohje [Urheilijan palkkiot](#).

Silloin kun esimerkiksi hallituksen jäsen, luottamushenkilö tai valmentaja ei saa ollenkaan palkkiota tai muuta korvausta tehtävästään, hän on vapaaehtoinen. Vapaaehtoiisiin sovelletaan edellä kohdissa 6.1.1 tai 6.1.2 kerrottua riippuen siitä, tekeekö hän vapaaehtoistyötä yleishyödylliselle yhteisölle vai muulle yhteisölle.

6.1.3.2 Matkakustannusten korvausten maksajan velvollisuudet



Palkansaajan matkakustannusten huomioimisesta ennakkoperinnässä ja palkansaajan verotuksessa katso Verohallinnon ohje [Työmatkakustannusten korvaukset verotuksessa](#).

Jos matkakustannusten korvaukset liittyvät palkkaan, matkakustannusten korvaukset ilmoitetaan tarvittaessa kausiveroilmoituksella ja työnantajan vuosi-ilmoituksella samalla tavalla kuin muidenkin palkansaajien osalta. Katso tarkempia ohjeita muun muassa Verohallinnon antamasta vuosi-ilmoituksen täyttöohjeesta ([2016 vuoden Vuosi-ilmoituksen täyttöohje](#)). Urheilijoiden ja erotuomarien osalta katso myös ohje [Urheilijan palkkiot](#).

6.1.3.3 Useiden eri työnantajien palveluksessa työskentely

Palkansaaja saattaa työskennellä samaan aikaan kahden tai useamman työnantajan palveluksessa, jotka eivät kuulu toistensa intressipiiriin. Palkansaajalla on tällöin tyypillisesti useita eri työpaikkoja eri työnantajien palveluksessa.

Pääsääntöisesti työpaikkojen luonnetta arvioidaan kunkin työnantajan osalta erikseen. Työskentelyä toisen työnantajan toimipaikassa ei siten yleensä oteta huomioon, kun ratkaistaan, onko kysymyksessä varsinainen, toissijainen vai erityinen työntekemisaika. Esimerkiksi silloin, kun palkansaaja työskentelee osa-aikaisesti kahden eri työnantajan palveluksessa kummankin työnantajan toimipaikassa, kumpikin näistä on hänen varsinainen työpaikkansa.

Esimerkki 26: Palkansaaja B työskentelee suunnittelijana konsulttitoimiston Z:n toimipaikassa. Lisäksi hän työskentelee useiden vuosien ajan viikoittain urheiluvallmentajana urheiluseuran X palloiluhallilla. Kumpikin työskentelypaikka on B:n varsinainen työpaikka. Asunnon ja varsinaisen työpaikan tehdyiltä matkoilta ei voida maksaa matkakustannusten korvauksia verovapaasti.

Palkansaaja saattaa myös tällaisessa tilanteessa tehdä matkoja erityiselle työntekemisaikalle varsinaisen työpaikan ulkopuolelle. Palkansaaja, joka työskentelee vakituisesti osa-aikaisena työntekijänä tietyillä työnantajan toimipisteellä (varsinainen työpaikka), saattaa esimerkiksi tehdä matkan työnantajan toiseen toimipaikkaan tai työnantajan asiakasyrityksen toimipaikkaan.

Poikkeuksen edellä selostetusta pääsäännöstä useiden työnantajien palveluksessa työskentelyyn muodostavat tilanteet, joissa palkansaaja työskentelee toisen työnantajan palveluksessa sivutoimisesti. Tällaisessa tilanteessa kaikki palkansaajan sivutoimen työskentelyyn liittyvät matkat katsotaan erityiselle työntekemisaikalle tehdyiksi matkoiksi, jos hänellä on varsinainen työpaikka, jossa hän työskentelee muun kuin sivutoimen työnantajan lukuun (KHO:1986-B-II-591). Erityisenä työntekemisaikkana pidetään tällaisessa tilanteessa muun muassa sivutoimen työnantajan toimipaikkaa, jossa palkansaaja työskentelee.

Edellä selostettu poikkeus soveltuu vain silloin, kun sivutoimi on tilapäinen. Tilapäiseen sivutoimeen liittyvästä työskentelystä erityisellä työntekemisaikalla on kysymys aina silloin, kun palkansaaja käy sivutoimen työskentelypaikassa satunnaisesti, esimerkiksi kerran kuukaudessa. Samoin tilapäiseen sivutoimeen liittyvästä työskentelystä erityisellä työntekemisaikalla on kysymys silloin, kun käynnit työpaikalla ovat viikoittaisia, mutta sivutoimi itsessään on kestoltaan tilapäinen, esimerkiksi joitakin viikkoja tai kuukausia kestävä.

Esimerkki 27: Henkilöllä B on päätyö muualla. B valitaan yleishyödyllisen yhdistyksen hallituksen jäseneksi ja hänelle maksetaan kokouspalkkiota sekä matkakustannusten korvauksia yhdistyksen hallituksen kokouksiin. Kokouksia on enintään kerran kuukaudessa, joten B käy kokouspaikassa satunnaisesti. Kokouspaikka on B:n erityinen työntekemisaika ja B:lle voidaan maksaa verovapaita matkakustannusten korvauksia hallituksen kokouksista matkakustannusten korvausten yleisten edellytysten täytyessä.

Esimerkki 28: Henkilöllä A on päätyö muualla. Sen lisäksi hän on sopinut toimivansa korvausta vastaan urheiluseuran juniorijoukkueen valmentajana puoli vuotta. Valmentamiseen kuuluu viikoittaiset käynnit joukkueen harjoituksissa urheilukentällä. Koska sivutoimi on kestoltaan tilapäinen, hänelle voidaan maksaa verovapaita matkakustannusten korvauksia harjoituksissa käynneistä. (katso myös esimerkki 26)

Työskentely voi olla sivutoimista vain, jos palkansaaja työskentelee samanaikaisesti toisen työnantajan palveluksessa. Jos palkansaaja on esimerkiksi virkavapaalla päätoimestaan toisen toimen hoitamista varten, viimeksi mainittu ei ole tilapäinen sivutoimi (KHO 24.1.2002 taltio 168).

Tilapäisen sivutoimen työnantaja ei voi useinkaan tietää sitä, onko palkansaajalla toisen työnantajan palveluksessa tapahtuvaan työskentelyyn perustuva varsinaisen työpaikka. Palkansaajan on siten useimmiten esitettävä tilapäisen sivutoimen työnantajalle selvitys varsinaisen työpaikan olemassaolosta. Jos palkansaaja ei esitä sivutoimen työnantajalle luotettavaa selvitystä, työnantaja käsittelee maksamiaan matkakustannusten korvauksia palkkana ennakonpidätystä toimittaessaan. Palkansaaja esittää tällöin omalla veroilmoituksellaan vaatimuksen ja tätä tukevan selvityksen korvausten verovapaudesta.

6.1.4 Matkakustannusten korvaukset työkorvauksen saajalle

Työkorvauksen saajalle ei voida maksaa verovapaita matkakustannusten korvauksia, vaan ne ovat osa työkorvausta. Jos työkorvauksen saaja ei ole ennakoperintärekisterissä, yleishyödyllinen yhteisö ilmoittaa suorituksen työnantajan vuosi-ilmoituksella suorituslajin tunnuksella H. Matkakustannukset lasketaan yhteen työkorvauksen kanssa ja niiden yhteismäärä ilmoitetaan kohdassa 14.

Ennakonpidätystä ei tarvitse toimittaa luonnolliselle henkilölle kustannuspäätöksen edellytysten mukaisesti maksetuista matkakustannusten korvauksista, vaikka ne maksetaan ilman muuta korvausta tai työsuhdetta (VHp ennakonpidätysvelvollisuudesta vapauttamisesta 1 §:n 17 kohta). Siten luonnollisen henkilön laskuttamiin työkorvauksiin liittyvistä matkakustannusten korvauksista ei tarvitse toimittaa ennakonpidätystä. Sen sijaan, jos ennakoperintärekisteriin kuulumaton yhtiö laskuttaa matkakustannuksia, on niiden osalta toimitettava ennakonpidätys samoin kuin työkorvauksesta.

Poikkeuksen tähän muodostavat edellä kohdassa 5.1.3 mainitut kilpailutuomarin palkkiot ja niihin liittyvät matkakustannusten korvaukset, jotka voidaan maksaa verovapaasti TVL 71 §:n 3 momentin rajojen mukaisesti. Yleishyödyllisen yhteisön kilpailutuomarille maksama työkorvaus ja matkakustannusten korvaukset merkitään työnantajan vuosi-ilmoituksella suorituslajin tunnuksella H5, työkorvauksen määrä kohtaan 14 ja matkakustannusten korvaukset ilmoitetaan kohdissa 50 - 56. Jos kilpailutuomarin vanhempi tai muu huoltaja kuljettaa kilpailutuomaria kyseiseen kilpailuun, ilmoitetaan vanhemmalle TVL 71 §:n 3 momentin mukaisesti maksetut matkakustannusten korvaukset vuosi-ilmoituksella kyseisen vanhemman osalta suorituslajilla H5 ja määrä kohdissa 50 - 56.

6.2 Muut kustannusten korvaukset

6.2.1 Vapaaehtoiset

Yleishyödylliset yhteisöt voivat korvata verovapaasti jäsenilleen ja vapaaehtoisille heidän yhteisön puolesta suorittamiaan menoja. Näitä voivat olla esimerkiksi yhteisön toimintaan tarvittavien varusteiden ja materiaalien hankkimisesta aiheutuneet menot. Korvaukset eivät ole veronalaisia eikä niitä tarvitse ilmoittaa vuosi-ilmoituksella, jos yhteisö korvaa yhteisön puolesta suoritettujen menojen tosittaita vastaan aiheutuneiden kustannusten suuruusina.

Sen sijaan henkilölle itselleen aiheutuneita kustannuksia ei voida korvata verovapaasti. Esimerkiksi lisäravinto- ja lisäravinnekorvauksia on pidetty urheilijan palkkiona, josta on toimitettava ennakonpidätys,



myös silloin, kun suorittajana on ollut urheiluseura, jonka toimintaan kyseinen urheilu kuuluu (KHO 1980 II 610 ja KVL 1982/39).

Yleishyödyllisen yhteisön vapaaehtoisille maksamat veronalaiset kustannusten korvaukset (esimerkiksi rahakorvaukset henkilökohtaisten välineiden hankkimiseen) ilmoitetaan vuosi-ilmoituksella suorituslajilla H5 kohdissa 14 ja 57. Muuna kuin rahana annetut korvaukset arvostetaan niiden käypään arvoon. Katso urheilijoiden osalta myös ohje [Urheilijan palkkiot](#).

Yleishyödyllisen yhteisön vapaaehtoistyöntekijälle voidaan antaa nettietu, eli yhteisön nimissä oleva ja yhteisön maksama internet-yhteys vapaaehtoistyöntekijän kotiin. Internet-yhteyden yksityiskäytöstä ei synny vapaaehtoiselle veronalaista tuloa edellyttäen, että yhteyttä käytetään työn tekoon yhdistyksen hyväksi eikä edun antamisella korvata palkanmaksua.

Internet-viihdepaketissa ei ole kysymys yleishyödyllisen yhteisön käyttöä varten kustannetusta tietoliikenneyhteydestä, vaikka viihdepaketin hintaan sisältyisi myös Internet-yhteys. Yhteisön kustantaman viihdepaketin arvo on siten kokonaisuudessaan veronalainen etu saajalle. Yleishyödyllinen yhteisö ei voi korvata verovapaasti työntekijän oman tietokoneen tai nettiyhteyden käyttöä, vaan niistä maksetut korvaukset ovat veronalaista ansiotuloa, josta on toimitettava ennakonpidätys. Vapaaehtoinen saa tällöin vähentää hänelle aiheutuneet lisäkulut omassa verotuksessaan.

Jos yhteisö hankkii vapaaehtoiselle puhelimen, jota voi käyttää myös yksityispuheluihin, yksityispuhelujen osuus katsotaan vapaaehtoisena veronalaiseksi ansiotuloksi. Jos vapaaehtoiselle on aiheutunut ylimääräisiä puhelinkuluja yhteisön asioiden hoidosta omalla puhelimellaan, yhteisön maksama korvaus puhelinkuluista on hänelle veronalaista tuloa, josta on toimitettava ennakonpidätys. Vapaaehtoinen saa tällöin vähentää hänelle aiheutuneet lisäpuhelinkulut omassa verotuksessaan.

6.2.2 Vapaaehtoiset tukihenkilöt

Vapaaehtoiset voivat toimia arjen tukena esimerkiksi vanhuksille, syrjäytymisvaarassa oleville taikka kehitysvammaisille henkilöille. Toiminnalle on tyypillistä käynnit erilaisissa maksullisissa tapahtumissa, kuten teatterinäytöksissä tai urheilupaikoissa. Tukihenkilönä toimivan osallistumismaksu tällaiseen tapahtumaan tai tapahtumaan sisältyvä ruoka voidaan korvata ilman, että siitä muodostuisi tukihenkilölle veronalaista tuloa. Merkitystä ei ole sillä, korvaako osallistumismaksun avustettava henkilö vai tukitoimintaa organisoiva järjestö.

Tukihenkilönä toimivan henkilön matkakustannusten korvaaminen menee edellä kohdissa 6.1.1 tai 6.1.2 esitetyllä tavalla riippuen siitä, onko maksaja yleishyödyllinen yhteisö vai joku muu taho.

6.2.3 Palkan tai palkkion saajat

6.2.3.1 Työstä välittömästi johtuvat kustannukset

Työnantaja voi korvata palkansaajan vaatimuksesta hänelle aiheutuvat työstä välittömästi johtuvat kustannukset tai vähentää kustannusosuuden ennen ennakonpidätyksen toimittamista. Tällaisina kustannuksina voidaan ennakonpidätystä toimitettaessa ottaa huomioon työvälineistä sekä valmistus- ja tarveaineista aiheutuneet menot, edustusmenot sekä muut palkansaajalle työn suorittamisesta välittömästi aiheutuneet menot. (EPL 15 §) Tällaisia kustannuksia ovat myös menot työmatkoista, jos työnantaja ei maksa niistä verovapaita korvauksia palkan lisäksi.

Palkansaajalle maksettua välittömien kustannusten korvausta ei pidetä palkkana, jos se ei ylitä kustannusten selvitettyä tai arvioitua määrää (EPL 15 §:n 3 momentti). Tällaisesta korvauksesta työnantaja ei toimita ennakonpidätystä eikä maksa työnantajan sosiaaliturvamaksua. Korvaukset ovat kuitenkin palkansaajalle veronalaista tuloa. Palkansaajan on esitettävä työnantajalle edellä tarkoitetuista kustannuksista selvitys (EPL

15 §:n 2 momentti). Lainkohdan säännöksiä sovelletaan myös urheilijan palkkion maksajaan ja saajaan (EPL 15 §:n 5 momentti). Katso urheilijoiden osalta myös ohje [Urheilijan palkkiot](#).

Silloin, kun työnantaja maksaa korvaukset erikseen eikä vähentämällä kustannusosuutta ennen ennakonpidätyksen toimittamista, veronalaiset kustannusten korvaukset ilmoitetaan vuosi-ilmoituksella kohdassa 57. Näiden kustannusten korvauksia ei pidetä ennakonpidätystä toimitettaessa palkkana, eikä työnantaja lisää niitä ilmoitettavan palkan bruttomäärään kohtaan 14. Palkansaajan tulee vaatia todelliset kustannukset vähennettäväksi esitetyillä veroilmoituksellaan.

Esimerkki 29: Työnantaja on maksanut moottorisahan käytöstä aiheutuneet kustannukset. Koko vuoden palkka on 20.000 euroa, johon sisältyy sahatyöstä maksettua palkkaa 14.000 euroa. Moottorisahan käytöstä on maksettu lisäksi korvausta 4.500 euroa. Ennakonpidätys on toimitettu 20.000 eurosta. Kohdassa 14 ilmoitetaan 20.000 euroa ja kohdassa 57 ilmoitetaan 4.500 euroa. Työntekijän tulee vaatia esitetyillä veroilmoituksellaan moottorisahavähennystä ja selvittää silloin sahatyöstä maksetun palkan määrä. Lopullisessa verotuksessa vähennys lasketaan 18.500 euron (14.000 + 4.500) palkasta.

Jos työnantaja vähentää palkkalaskelmalla ennen ennakonpidätyksen toimittamista palkansaajan itsensä maksamat työn tekemisestä aiheutuneet välittömät kustannukset, työnantajan on ilmoitettava ne vuosi-ilmoituksella kohdassa 17. Kohtaan 17 merkitään vähennys, joka on tehty palkasta ennen ennakonpidätyksen toimittamista. Vähennykset sisältyvät kohdassa 14 ilmoitettavaan palkkaan. Palkansaajan tulee vaatia todelliset kustannukset vähennettäväksi esitetyillä veroilmoituksellaan.

Esimerkki 30: Työntekijä on maksanut itse moottorisahan käytöstä aiheutuneet 4.500 euron kustannukset. Työntekijälle maksettu koko vuoden palkka on 20.000 euroa, josta sahatyön osuus on 14.000 euroa. Työntekijä on vaatinut ennakoperinnässä vähennystä käyttökustannuksista 40 %:n mukaisesti sahatyöstä maksetun palkan määrästä eli 5.600 euroa (Ennakoperintäasetuksen 18 § 1 momentin 2 kohta). Ennakonpidätys on toimitettu EPL 15 § mukaisesti 14.400 eurosta (20.000 – 5.600). Kohdassa 14 ilmoitetaan 20.000 euroa ja kohdassa 17 ilmoitetaan 5.600 euroa. Työntekijän tulee vaatia esitetyillä veroilmoituksellaan moottorisahavähennystä ja selvittää sahatyöstä maksetun palkan määrä. Lopullisessa verotuksessa vähennys lasketaan sahatyöstä maksetun palkan (14.000 euroa) osuudesta.

Ennakoperintälain 15 §:n säännöstä sovelletaan myös hallituksen jäseniin ja luottamushenkilöihin, silloin kun he saavat palkkaa tehtävästään. Säännös on rajoitettu koskemaan vain palkansaajia ja urheilijan palkkion saajia, joten sitä ei voida soveltaa esimerkiksi työkorvauksen saajiin.

Jos työntekijä on hankkinut työnantajan puolesta työvälineitä ja työmateriaaleja, niiden kustannuksia ei ilmoiteta vuosi-ilmoituksella, jos työnantaja on korvannut ne työntekijälle tositetta vastaan.

6.2.3.2 Internet-yhteys ja puhelin

Työnantajan kustantama Internet-yhteys on tietyn edellytyksin verovapaa etu. Palkansaajan työkäyttöä varten järjestetyn tietoliikenneyhteyden yksityiskäytöstä ei synny veronalaista tuloa (TVL 69 §:n 4 momentti). Internet-yhteyden yksityiskäytöstä saatu etu voi olla verovapaa myös säännöllisesti kokouspalkkiota saaville henkilöille, esimerkiksi kunnan luottamusmiehelle tai hallituksen jäsenelle.

Työnantajan palkansaajan kotiin kustantamasta kiinteästä puhelinliittymästä tai yksityiskäyttöön käytetystä matkapuhelimesta syntyy puhelinetu.

Katso puhelinedusta ja tietoliikenneyhteyden yksityiskäytöstä tarkemmin Verohallinnon ohjeesta [Luontoisedut verotuksessa](#).

7 STIPENDIT, APURAHAT, AVUSTUKSET, PALKINNOT JA LAHJAT

7.1 Yleistä

Verotuksessa ei ole ratkaisevaa merkitystä sillä, millä nimikkeellä jokin suoritus maksetaan. Maksetun suorituksen tosiasiallinen luonne ratkaisee, mistä suorituksesta on kyse ja miten sitä käsitellään verotuksessa. Alla käsitellään yleishyödyllisten yhteisöjen maksamien stipendien, apurahojen, avustusten ja lahjojen verokohtelua.

7.2 Stipendit ja apurahat

Stipendien ja apurahojen veronalaisuuteen vaikuttaa monia seikkoja, esimerkiksi kuka sen maksaa, kenelle, millä perustella ja mihin tarkoitukseen se maksetaan. Suoritukset käsitellään verotuksessa luonteensa mukaisesti riippumatta siitä, minkä nimisinä ne on maksettu.

Ainoastaan opintoja, tieteellistä tutkimusta tai taiteen harjoittamista varten saatu apuraha tai stipendi voi olla verovapaa. Muuta tarkoitusta varten saadut apurahat ja stipendit ovat aina veronalaista ansiotulua riippumatta siitä, keneltä ne on saatu. Stipendin ja apurahan veronalaisuus ratkaistaan tapauskohtaisesti.

Apurahan tai stipendin on oltava maksajan kannalta vastikkeeton suoritus eli sen myöntämisestä ei saa koitua maksajalle taloudellista eikä muutakaan hyötyä. Jos apurahan myöntää saajan työnantaja, suoritus on yleensä korvausta tehdystä työstä. Jos kyse on toisen lukuun tehdystä työstä, apuraha on palkkaa. Näin on myös silloin, kun työnantaja ja apurahan myöntäjä on yleishyödyllinen yhteisö.

Korkein hallinto-oikeus on katsonut, että urheiluseuran omille pelaajilleen antamia opiskelustipendejä pidetään urheilijan veronalaisena palkkiona (KHO 1980-B-II 565). Ratkaisuun vaikutti muun ohessa se, että urheiluseuran varsinaisena tarkoituksena ei ole opiskelun tukeminen. Opiskelustipendin myöntäminen pelaajalle, jolle ei maksettu maajoukkuepeleistä kustannusten korvausten lisäksi muuta korvausta, katsottiin maksetun palkkiona osallistumisesta otteluihin sekä harjoituksiin ja siten urheilijan veronalaiseksi tuloksi (KHO 1986-B-II-550). Jos urheilujärjestön tai muun alalla toimivan yhteisön sääntömääräiseen toimintaan kuuluu opiskelijoiden tukeminen, se voi myöntää urheilijoille verovapaita opiskeluun tarkoitettuja stipendejä. Tällaisia stipendejä ovat esimerkiksi Urheilijoiden Ammatinedistämissätiön myöntämät stipendit.

Yleishyödyllisten yhteisöjen opintoja, tieteellistä tutkimusta tai taiteen harjoittamista varten antama apuraha tai stipendi voi olla tuloverolain 82 §:n mukaan verovapaa tiettyyn rajaan asti. Julkisyhteisöjen (esimerkiksi kuntien, valtion ja Suomen Akatemian) tai Pohjoismaiden neuvoston opintoja, tieteellistä tutkimusta tai taiteen harjoittamista varten antama apuraha tai stipendi on tuloverolain 82 §:n mukaan kokonaan verovapaa. Muut stipendit ovat veronalaista tuloa saajalleen.

Esimerkki 31: *Urheiluseura jakaa stipendejä seuran varoista kauden parhaille urheilijoille. Stipendit ovat veronalaista tuloa urheilijoille.*

Esimerkki 32: *Paikallinen yritys jakaa stipendin menestyneelle urheilijalle urheiluseuran kauden päättäjäsissä. Stipendi on veronalaista tuloa urheilijalle.*

Esimerkki 33: *Koulu tai yhdistys antaa stipendejä peruskoulun päättäjäsissä eri aineiden parhaille oppilaille opintoja tai taiteen harjoittamista varten. Stipendit ovat verovapaita TVL 82 §:ssä säädettyyn rajaan asti.*

Esimerkki 34: *Kunta jakaa stipendejä opiskelijoille opintoja varten. Stipendit ovat verovapaita TVL 82 §:n perusteella, vaikka muu kuin kunnan asukas ei voisi saada stipendiä.*

Ennakkonpidätystä ei tarvitse toimittaa TVL 82 §:n mukaisista opintoja, tieteellistä tutkimusta tai taiteellista toimintaa varten annetuista stipendeistä ja apurahoista (VHp ennakkonpidätysvelvollisuudesta vapauttamisesta 1 §:n 14 kohta). Kaikista muista stipendeistä ja apurahoista täytyy toimittaa ennakkonpidätys ja ilmoittaa ennakkonpidätys kausiveroilmoituksella.

Apurahan tai stipendin maksajan on ilmoitettava maksamansa suoritukset Verohallinnolle niitä koskevalla vuosi-ilmoituslomakkeella (3927). Tiedot on annettava sekä veronalaisista että verovapaista vähintään 1.000 euron suuruisista suorituksista. Tiedot annetaan vain luonnollisille henkilöille maksetuista suorituksista. Apurahan tai stipendin saajan on ilmoitettava kaikki saamansa veronalaiset apurahat ja stipendit omalla veroilmoituksellaan.

Stipendien ja apurahojen verotusta käsitellään tarkemmin Verohallinnon ohjeessa [Apurahojen, stipendien, tunnustuspalkintojen ja muiden palkintojen verotus](#). Urheilijoiden osalta katso myös ohje [Urheilijan palkkiot](#).

7.3 Avustukset ja lahjat

Edellisessä kohdassa on kerrottu opintoja, tieteellistä tutkimusta tai taiteen harjoittamista varten saaduista apurahoista ja stipendeistä. Tuloverolain 92 §:ssä on lueteltu verovapaiksi säädetyt sosiaalietuudet mm. luonnollisen henkilön valtion ja kuntien varoista asunnonkorjaukseen saama avustus. Muut avustukset ja lahjat ovat yleensä veronalaista tuloa tulo- tai lahjaverotuksessa. Tällaisia muita avustuksia ovat esimerkiksi kuntien asukkailleen maksamat vauvarahat ja yhdistysten jakamat avustukset. Maksetun suorituksen nimike ei ole ratkaisevaa vaan maksetun suorituksen tosiasiallinen luonne ratkaisee, mistä suorituksesta on kyse ja miten sitä käsitellään verotuksessa.

Suorituksen luonteen perusteella ratkaistaan, onko kyseessä lahja- vai tuloverotuksessa verotettava suoritus. Arvioinnissa otetaan huomioon muun muassa se, kenen intressissä avustus annetaan, kenelle avustus annetaan ja mihin tarkoitukseen. Lisäksi tarkastellaan esimerkiksi sitä, onko avustus annettu lahjoitustarkoituksessa ja onko avustuksen antaminen vapaaehtoista ja vastikkeetonta.

Lahjaveronalainen lahja on vapaaehtoinen ja vastikkeeton suoritus, jossa lahjan antajalla ei ole mitään omaa intressiä lahjan antamisessa, pelkääntään lahjoitustarkoitusta. Esimerkiksi yleishyödyllisten yhdistysten, täysin omasta intressistään riippumatta, vastikkeetta ja lahjoitustarkoituksessa antamat lahjoitukset avuntarvitsijoille ovat lahjaverotuksen piiriin kuuluvia lahjoja. Myös kansalaiskeräyksellä kerättyjä varoja pidetään yleensä lahjaverotuksen piiriin kuuluvina. Lahjaveronalaisena lahjana on pidetty esimerkiksi huippu-urheilijalle kansalaiskeräyksellä kerättyjä varoja (KVL 1984/17).

Esimerkki 35: *Yhdistys antaa avustuksen syöpäsairaille lapsille ja sotaveteraaneille. Kyse on lahjaverotukseen kuuluvista lahjoista, jos lahjoitukset tehdään vapaaehtoisesti, lahjoitustarkoituksessa ja täysin yhdistyksen omista intresseistä riippumatta.*

Tuloveronalaisesta tulosta on kyse silloin, kun avustuksen antaja saa tai odottaa saavansa itsekkin jotakin hyötyä avustuksen antamisesta, eli sitä ei ole annettu puhtaassa lahjoitustarkoituksessa, tai se ei ole täysin vapaaehtoinen taikka vastikkeeton. Avustuksissa ja lahjoituksissa on kyse tuloveronalaisesta tulosta myös silloin, kun se on työsuhteen perusteella saatu etu tai pääoman sijoitusta tai pääoman tuottoa.

Esimerkki 36: *Kunta maksaa vauvarahaa kuntaan syntyvien vauvojen vanhemmille. Vauvarahan saaminen riippuu vanhempien omista valinnoista ja toiminnasta, koska vauvaraha maksetaan vastasyntyneen lapsen vanhemmille siitä hyvästä, että he saavat lapsen asuessaan kyseisen kunnan alueella. Vauvaraha maksetaan kunnan intressissä. Vauvarahaa ei siten voida pitää vastikkeettomasti saatuna lahjana vaan se on tuloveronalaista tuloa.*

Esimerkki 37: *Kyläyhdistys antaa raha- tai tavaralahjan kylään muuttaville henkilöille. Kyläyhdistyksen lahja on tuloveronalaista tuloa, koska kyläyhdistys odottaa mahdollisesti*

saavansa hyötyä uudesta asukkaasta ja sen saaminen edellyttää muuttamista kyläyhdistyksen alueelle.

Esimerkki 38: Koiraharrastajayhdistys maksaa kaikille yhdistykseen kuuluville koiran omistajille osan koiran terveystutkimuksen hinnasta. Terveystutkittuja koiria käytetään jalostukseen. Koska koiran terveystiedot hyödyttävät sekä kasvattajaa että koirayhdistyksen toimintaa, avustus terveystutkimukseen on koiran omistajan tuloveronalaista tuloa.

Lahjaveronalaisiin lahjoituksiin sovelletaan perintö- ja lahjaverolakia. Sen mukaan lahjaveroa täytyy maksaa, jos samalta lahjanantajalta saadun lahjan arvo on 4.000 euroa tai enemmän. Kolmen vuoden aikana samalta lahjanantajalta saadut lahjat lasketaan yhteen. Vähäiset lahjat yleishyödyllisiltä yhteisöiltä jäävät siis verotettavan rajan alle. Lahjaveronalaisista lahjoista ei tarvitse toimittaa ennakonpidätystä. Jos lahjan tai lahjojen yhteisarvo jää alle verotettavan määrän, lahjaveroilmoitusta ei tarvitse antaa, ellei Verohallinto sitä erikseen vaadi. Lahjaverotuksesta löytyy lisätietoa https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_kannanottoja/Perinto_ja_lahjaverotus.

Tuloveronalaisiin avustuksiin sovelletaan tuloverolain yleisiä säännöksiä. Tuloverolaisissa on säädetty verovapaaksi ainoastaan TVL 69 §:ssä (henkilökuntaedut), 82 §:ssä (stipendit, apurahat ja tunnustuspalkinnot) ja 92 §:ssä (sosiaalietuudet) mainitut edut. Muut edut ovat TVL 29 §:ssä ja TVL 61 §:ssä tarkoitettua veronalaista ansiotuloa, josta avustuksen antajan on toimitettava ennakonpidätys. Tavarana annetuista avustuksista ei voida toimittaa ennakonpidätystä, jos samalle saajalle ei makseta rahasuorituksia. Yli 100 euron arvoiset avustukset on ilmoitettava vuosi-ilmoituksella suorituslajilla H4 riippumatta siitä, onko suorituksesta toimitettu ennakonpidätys vai ei. Työnantajan sosiaaliturvamaksu tarvitsee suorittaa vain silloin, jos avustus on annettu työsuhteen perusteella työntekijälle, jolloin avustusta pidetään palkkana.

TVL 69 § koskee työntekijöiden työnantajaltaan saamia tavanomaisia henkilökuntaetuja. Sitä ei voida soveltaa muihin kuin kyseisen työnantajan omiin työntekijöihin. TVL 82 §:ssä säädettyjä stipendejä, apurahoja ja tunnustuspalkintoja on käsitelty tämän ohjeen kohdassa 7.2 (Stipendit ja apurahat) sekä jäljempänä kohdassa 7.4.4 (Tunnustuspalkinnot). TVL 92 §:ssä on lueteltu verovapaita sosiaalietuuksia, kuten esimerkiksi luonnollisen henkilön valtion ja kuntien varoista asunnonkorjaukseen saama avustus.

Lisäksi TVL 92 §:n 23 kohdan mukaan veronalaista tuloa ei ole kunnan, sosiaali- tai terveydenhuoltoa harjoittavan muun julkisyhteisön tai yleishyödyllisen yhteisön kehitysvammaiselle, mielenterveyspotilaalle, päihdehuollon asiakkaalle taikka muulle sosiaalihuollon asiakkaalle järjestämästä työ- tai päivätoiminnasta maksettu keskimäärin päivää kohden enintään 12 euron suuruinen toiminta- tai muun niminen avustus, jolla tuetaan asiakkaan hoitoa, kuntoutumista tai yhteiskuntaan sopeutumista. Tätä lainkohtaa voidaan soveltaa vain siinä nimenomaisesti mainituissa tilanteissa.

7.4 Palkinnot

7.4.1 Taidekilpailupalkinnot

Veronalaista tuloa ei ole taiteen alalla järjestetystä, taiteellisesti merkittävästä valtakunnallisesta tai kansainvälisestä kilpailusta saatu palkinto (TVL 83 §). Valtiovarainministeriö nimeää vuosittain etukäteen opetusministeriön esityksestä kilpailut, joista saadut palkinnot ovat verovapaita (VvMa taidekilpailupalkintojen verovapaudesta).

Muista taiteen alalla järjestetyistä kilpailuista saadut palkinnot ovat veronalaista ansiotuloa saajalleen. Sillä ei ole merkitystä, onko palkinto saatu kotimaisesta vai ulkomaisesta kilpailusta.

7.4.2 Koululaispalkinnot



Veronalaista tuloa ei ole peruskoulun, lukion, iltalukion, ammattikoulun tai muun näihin verrattavan oppilaitoksen oppilaille tieto- ja taitoaineessa järjestetystä kilpailusta muuna kuin rahana tai siihen verrattavana suorituksena saatu palkinto (TVL 84 §). Kilpailun tulee olla osoitettu pykälässä tarkoitetuille koululaisille, mutta se voi olla muun kuin oppilaitoksen järjestämä.

Tuloverolain 84 §:ssä tarkoitetut oppilaitokset on rajattu esimerkkiluettelon perusteella alemman asteen opintoja tarjoaviin oppilaitoksiin. Ammattikorkeakoululain (932/2014) 2 §:n mukaan ammattikorkeakoulut ovat osa korkeakoulujärjestelmää. Koska ammattikorkeakoulut ja yliopistot muodostavat yhdessä korkeakoululaitoksen, niitä ei voida pitää säännöksessä lueteltuihin oppilaitoksiin verrattavina oppilaitoksina.

Koululaiskilpailusta saatu palkinto on aina veronalainen, jos se annetaan suoraan rahana tai siihen verrattavana suorituksena, kuten vapaavalintaisena lahjakorttina tai sijoitusrahasto-osuutena. Vaikka säännöksen tarkoittamat palkinnot ovat yleensä arvoltaan vähäisiä, palkintoa ei voida pitää veronalaisena sillä perusteella, että palkinnon arvo saattaa joissakin tapauksissa olla korkeampikin. Siten esimerkiksi oppilaan palkintona vuodeksi käyttöönsä saama auto voi olla verovapaa koululaiskilpailupalkinto. Tällaisessa tilanteessa ulkopuolinen taho (autoliike) antaa auton oppilaan käyttöön kilpailussa pärjäämisen perusteella. Oppilas ei saa palkintoa työn tekemisen vaan kilpailusuorituksen perusteella.

7.4.3 Arpajaisista saadut palkinnot

Arpajaisverolain 2 §:ssä tarkoitetuista tai Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa sen lainsäädännön mukaisesti toimeenpannuista arpajaisista saatu voitto ei ole TVL 85 §:n perusteella veronalaista tuloa. Veronalaista tuloa on kuitenkin voitto, jota voidaan pitää kohtuullisena vastikkeena jostakin suorituksesta tai ennakkoperintälaissa tarkoitettuna palkkana.

Ne tulot, jotka kuuluvat arpajaisverolain soveltamispiiriin, ovat vapautettuja tuloverosta. Näistä tuloista arpajaisten toimeenpanija maksaa arpajaisveron. Arpajaisverolain soveltamisesta on annettu erillinen Verohallinnon ohje [Arpajaisvero](#).

Arpajaisverolain soveltaminen edellyttää, että voiton tai palkinnon saaminen riippuu osaksi tai kokonaan sattumasta. Arpajaisverolaissa tarkoitettun arvonnän tulee myös täyttää niin sanottu julkisuusvaatimus. Jos arvontaan voi osallistua periaatteessa kuka tahansa ja osallistujien lukumäärää ei ole ennalta rajoitettu tai rajatulle joukolle järjestettyjen arpajaisten osallistujien lukumäärä on suuri (vähintään useita satoja henkilöitä), arvontamenettely täyttää julkisuusvaatimuksen.

Näennäissuoritus, kuten ristisanatehtävän ratkaiseminen, mielipidekyselyyn vastaaminen, pienen osallistumismaksun maksaminen tai osallistuminen esimerkiksi messutilaisuuteen, ei poista arpajaisveron alaisuutta, jos menettely muutoin perustuu osittain tai kokonaan sattumaan. Jos edellytyksenä on todellinen työpanos, kyse on tuloveronalaisesta tulosta. Kyse on palkasta, jos se on saatu työsuhteessa.

Esimerkki 39: Yhdistyksen järjestämässä kaikille avoimessa tapahtumassa pidetään tavara-arpajaiset, joissa halukkaat saavat ostaa arpoja. Kyse on arpajaislain mukaisista arpajaisista, joihin sovelletaan arpajaisverolakia.

Esimerkki 40: Yhdistyksen järjestämässä kaikille avoimessa urheilukilpailussa arvotaan tapahtumaan osallistuneiden kesken raha- ja tavaravoittoja. Kyse on arpajaisverolain mukaisista arpajaisista.

Esimerkki 41: Urheilukilpailussa palkitaan parhaat osallistujat. Kyse on tuloveronalaisesta kilpailupalkinnosta.

Esimerkki 42: Yhdistys järjestää kaikille avoimet talkoot ja talkoissa auttaneiden vapaaehtoisten kesken arvotaan tavarapalkinto. Kyse on arpajaisverolain mukaisista arpajaisista, jos kaikkia ei palkita vaan tavarapalkinnon saaminen perustuu sattumaan.

Esimerkki 43: Yhdistys järjestää jäsenilleen arvonnin, jossa arvotaan tavarapalkinto. Kyse ei ole arpajaisverolain mukaisista arpajaisista, koska arpajaisten julkisuusvaatimus ei täyty. Kyse on tuloveronalaisesta tulosta.

7.4.4 Tunnustuspalkinnot

Verovapaan tunnustuspalkinnon edellytyksenä on, että se on annettu tieteellisen, taiteellisen tai yleishyödyllisen toiminnan tunnustukseksi jälkikäteen (TVL 82 § 1 momentin 2 kohta). Tunnustuspalkinnon antamiseen liittyy tavallisesti julkisuutta. Tunnustuspalkinnon antajan ja saajan välillä ei saa olla riippuvuussuhdetta, kuten esimerkiksi työsuhdetta, koska kaikki työnantajalta saadut palkinnot ovat palkkaa. Kilpailussa jaettava palkinto ei ole tunnustuspalkinto vaan kilpailupalkinto.

Esimerkki 44: Yleishyödyllinen yhteisö antaa henkilölle A rahaa tunnustuspalkintona niityn hoidosta. Niityllä elää uhanalainen lintu ja A on jättänyt osan niityistä käyttämättä, jotta se soveltuu tämän linnun pesimäalueeksi.

Koska palkinto on kyseessä olevassa tapauksessa annettu jälkikäteenä tunnustuksena linnun suojelua edistävästä toiminnasta, sitä voidaan pitää verovapaana tunnustuspalkintona. Kyse ei olisi verovapaasta tunnustuspalkinnosta, jos A:n kanssa olisi etukäteen sovittu, että hän jättää osan niitystä suojelutarkoituksen vuoksi käyttämättä maataloudessa ja tällä perusteella hänelle myönnettäisiin myöhemmin palkinto.

Yleishyödyllisen toiminnan tunnustukseksi annettuna tunnustuspalkintona voidaan pitää muun muassa malminetsintäpalkintoa (KVL 243/1976). Myös kotikunnan olympiavoittajalle myöntämää raha- tai esinepalkintoa on pidetty verovapaana tunnustuspalkintona. Perusteena olympiavoittajan toiminnan yleishyödyllisyydelle on katsottu tämän toimiminen esikuvana urheiluharrastuksen lisäämiseksi Suomessa. Yksittäisen teon tai suorituksen merkityksen on tällöin täytynyt ulottua teon tai suorituksen normaalin piirin ulkopuolelle ja palkinnon antamiseen on tullut liittyä julkisuutta.

Vähäisemmistä urheilusuorituksista annetut rahapalkinnot ovat urheilijan palkkiota ja siten veronalaista tuloa. Korkein hallinto-oikeus on katsonut, että pankin 10.000 markan tunnustuspalkinto muun muassa pesäpalloilun mestaruussarjan otteluissa pelanneelle vuoden avainpelaajalle oli urheilijan veronalaista tuloa eikä yleishyödyllisen toiminnan tunnustukseksi annettu palkinto (KHO 1986-B-II 549).

Esimerkki 45: Kunta lahjoittaa paikalliselle nuorelle urheilijalupaukselle 300 euroa palkinnoksi hienosti menneestä kilpailukaudesta. Palkinto on veronalaista tuloa urheilijalle. Palkinto on kuitenkin verovapaa urheilijalle silloin, jos kyse on olympiavoitosta tai muusta kansainvälisestä arvokilpailuvoitosta.

Tunnustuspalkinto voi olla tuloverolain 82 §:n mukaan verovapaa tiettyyn rajaan asti. Julkisyhteisöjen (esimerkiksi kuntien, valtion ja Suomen Akatemian) tai Pohjoismaiden neuvoston antama palkinto on tuloverolain 82 §:n mukaan kokonaan verovapaa.

Valtiovarainministeriö voi hakemuksesta päättää, että muulta kuin julkisyhteisöltä tai Pohjoismaiden neuvostolta saatu tieteellisen, taiteellisen tai yleishyödyllisen toiminnan tunnustuksena saatu palkinto on koko määrältään verosta vapaata tuloa (TVL 82 § 3 momentti).

Tunnustuspalkinnon maksajan on ilmoitettava maksamansa suoritukset Verohallinnolle niitä koskevalla vuosi-ilmoituslomakkeella (3927). Tiedot on annettava sekä veronalaisista että verovapaista vähintään 1.000 euron suuruisista suorituksista. Tiedot annetaan vain luonnollisille henkilöille maksetuista suorituksista.

7.4.5 Muut palkinnot esim. urheilu-, tieto- ja taidekilpailut

7.4.5.1 Yleistä

Muu kuin edellä kohdissa 7.4.1 - 7.4.4 mainittu palkinto tai voitto on saajan veronalaista tuloa, jos se ei kuulu arpajaisverolain piiriin tai se ei ole Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa kyseisen lainsäädännön mukaisesti toimeenpannuista arpajaisista saatu.

Palkinnon tai voiton nimellä maksettu suorite on siis saajan veronalaista tuloa, jos jokin seuraavista edellytyksistä täyttyy:

- se on vastike tehdystä työstä tai muusta suorituksesta
- se saadaan työnantajalta
- voiton saaminen ei perustu sattumaan
- kyseessä ei ole niin sanottu julkinen arvonta
- palkinto on saatu kilpailusta suorituksen perusteella
- voitto on saatu Euroopan talousalueen ulkopuolisessa valtiossa toimeenpannuista arpajaisista.

Suorite on siis veronalainen, jos yksikin edellä mainittu edellytys täyttyy.

Esimerkiksi urheilu-, tieto-, pilkki- ja muista kilpailuista saadut palkinnot ovat saajan veronalaista tuloa, jos palkinto on saatu sijoituksen tai suorituksen perusteella.

Kilpailupalkinnosta ei toimiteta ennakonpidätystä, jollei sitä voida pitää ennakkoperintälaissa tarkoitettuna palkkana, työ- tai käyttökorvauksena taikka urheilijapalkkiona (VHp ennakonpidätysvelvollisuudesta vapauttamisesta 1 §:n 15 kohta). Kilpailupalkinnosta, josta ei tarvitse toimittaa ennakonpidätystä, ei tarvitse maksaa työnantajan sosiaaliturvamaksua. Urheilijapalkkion osalta katso ohje [Urheilijan palkkiot](#).

Kilpailun järjestäjä ilmoittaa antamansa palkinnot ja voitot vuosi-ilmoituksella (7801) suorituslajin tunnuksella H4. Vuosi-ilmoitus on annettava vain, jos saman saajan palkinnot tai voitot ovat arvoltaan yhteensä vähintään 100 euroa. Vuosi-ilmoittamisen raja ei vaikuta palkinnon veronalaisuuteen. Saajan on joka tapauksessa ilmoitettava veronalainen palkinto tai voitto veroilmoituksellaan.

Tavarana saadut, veronalaiset kilpailupalkinnot arvostetaan niiden käypään arvoon eli siihen arvoon, joka tavarasta saataisiin, jos se myytäisiin välittömästi. Arvostus tehdään saajan näkökulmasta katsottuna. Jos saadulla tavarapalkinnolla ei ole saajalleen käyttöä, eikä palkinto ole helposti rahaksi muutettavissa, voidaan tuotteen raha-arvoa kohtuullistaa saadun selvityksen perusteella. Vain symboliset, vaihtoarvoltaan merkityksettömät esineet voivat jäädä verotuksen ulkopuolelle. Pokaalia ja siihen verrattavia tavanomaisia esinepalkintoja, joilla on vain lähinnä tunnearvoa, ei pidetä veronalaisena tulona.

Esimerkki 46: Yhdistys järjestää tietokilpailun, jossa jaetaan rahapalkintoja sijoituksen mukaan parhaille. Palkintorahat saadaan osallistujamaksuista. Palkinnot ovat palkituille tuloveronalaista tuloa. Kilpailun järjestäjän ei tarvitse toimittaa niistä ennakonpidätystä, mutta vähintään 100 euron arvoiset palkinnot on ilmoitettava vuosi-ilmoituksella.

Esimerkki 47: Yhdistys järjestää kaikille avoimessa tapahtumassaan tietokilpailun. Tietokilpailuun osallistuneiden kesken arvotaan palkintoja. Palkinnot ovat arpajaisveronalaisia. Katso tarkemmin edellä oleva kohta 7.4.3 ja ohje [Arpajaisvero](#).

Esimerkki 48: Urheiluseura järjestää urheilukilpailut, jossa jaetaan rahapalkintoja sijoituksen/suorituksen mukaan parhaille. Palkintorahat saadaan osallistumismaksuista. Palkinnot ovat palkituille urheilijoille tuloveronalaista tuloa, joista on toimitettava ennakonpidätys. Katso tarkemmin ohje [Urheilijan palkkiot](#).

7.4.5.2 Kirjoitus-, näytelmä- ja muut taidekilpailut

Kirjoitus-, näytelmä- yms. kilpailujen osalta, joissa kilpailuun osallistutaan taideteoksella, on varmistettava onko kilpailupalkinnossa kyse käyttökorvauksesta (eli tekijänoikeuskorvauksesta) vai muusta tulosta. Palkinto sisältää tekijänoikeuskorvausta vain silloin, kun tekijänoikeus luovutetaan osittain tai kokonaan kilpailusääntöjen tms. mukaan kilpailun järjestäjälle esimerkiksi teoksen julkaisemista varten. Jos tekijänoikeus luovutetaan kilpailun järjestäjälle, palkinnossa on kyse käyttökorvauksesta, josta on toimitettava ennakonpidätys, jos saajaa ei ole merkitty ennakkoperintärekisteriin. Työnantajan tai suorituksen maksajan vuosi-ilmoituksella (7801) on ilmoitettava luonnolliselle henkilölle maksetut käyttökorvaukset (suorituslaji G) aina riippumatta siitä, onko niistä toimitettu ennakonpidätys vai ei.

Kilpailuun osallistujan ei voida katsoa luovuttavan tekijänoikeuttaan kilpailun järjestäjälle ilman nimenomaista mainintaa esimerkiksi kilpailun säännöissä. Silloin kun tekijänoikeus ei siirry kilpailun järjestäjälle, palkinto on muuta tuloverolain mukaan verotettavaa tuloa, josta ei tarvitse toimittaa ennakonpidätystä (VHp ennakonpidätysvelvollisuudesta vapauttamisesta 1 §:n 15 kohta). Vähintään 100 euron suuruiset palkinnot on kuitenkin ilmoitettava vuosi-ilmoituksella suorituslajilla H4. Silloin, jos palkinto saadaan työnantajalta, palkinto voi kuitenkin olla ennakonpidätyksen alaista palkkaa, joka ilmoitetaan vuosi-ilmoituksella palkkana.

Esimerkki 49: Yhdistys järjestää näytelmäkirjoituskilpailun, jonka avulla on tarkoitus löytää näytelmiä, joita yhdistys voi esittää. Kilpailussa palkitaan kolme parasta näytelmäkirjoitusta rahapalkinnoilla. Yhdistys saa kilpailun sääntöjen mukaan oikeuden käyttää käsikirjoituksia näytelmien esittämiseen kilpailun jälkeen, mutta muuten tekijänoikeudet jäävät kirjoittajille. Kyse on tekijänoikeuden osittaisesta luovutuksesta. Siten palkinnot ovat käyttökorvausta, josta on toimitettava ennakonpidätys, jos saajaa ei ole merkitty ennakkoperintärekisteriin. Käyttökorvaus on ilmoitettava vuosi-ilmoituksella suorituslajilla G.

Esimerkki 50: Yhdistys järjestää näytelmäkirjoituskilpailun, jossa palkitaan parhaat käsikirjoitukset. Kilpailun säännöissä tms. ei ole mitään mainintaa tekijänoikeuksien luovuttamisesta kilpailun järjestäjälle. Tällöin kilpailupalkinto on muuta veronalaista tuloa, josta ei tarvitse toimittaa ennakonpidätystä. Vähintään 100 euron suuruiset palkinnot on ilmoitettava vuosi-ilmoituksella suorituslajilla H4.

Yhdistys päättää myöhemmin, että se haluaa esittää yhden kilpailussa palkituista näytelmistä. Yhdistys sopii näytelmäkirjoituksen käyttämisestä kirjoittajan kanssa ja maksaa siitä korvauksen. Tekijänoikeus ei siirry muilta osin. Kyse on tältä osin käyttökorvauksesta, josta on toimitettava ennakonpidätys, jos saajaa ei ole merkitty ennakkoperintärekisteriin. Käyttökorvaus on ilmoitettava vuosi-ilmoituksella suorituslajilla G.

7.4.5.3 Työnantajalta saadut palkinnot

Työnantajan henkilökunnan kesken arpoma ulkomaanmatka tai vastaava rahanarvoinen etuus on työntekijän palkkaa. Samoin työnantajan järjestämien myynti-, asiakashankinta- ja muiden vastaavien kilpailujen palkinnot ovat palkkaa.

Työntekijän työnantajalta esimerkiksi henkilökunnan kesken järjestetyn urheilupäivän tai kuntokilpailun yhteydessä saamaa tai muussa henkilökuntatilaisuudessa järjestettyjen arpajaisten perusteella saamaa vähäarvoista esinepalkintoa on kuitenkin verotuskäytännössä pidetty tuloverolain 69 §:n 1 momentin 4 kohdassa tarkoitettuna verovapaana työnantajan järjestämästä virkistys- tai harrastustoiminnasta saatuna etuna. Tällainen verovapaa esinepalkinto voi olla arvoltaan enintään 100 euroa.

8 EUROOPPALAISEN VAPAAEHTOISPALVELUN VEROTUS

Eurooppalaisen vapaaehtoispalvelun (European Voluntary Service, EVS) kautta ulkomailta Suomeen tuleva vapaaehtoinen työskentelee Suomessa vastaanottavan organisaation ohjauksen ja valvonnan alaisena. Vapaaehtoinen saa vastikkeeksi taskurahan (125 euroa kuukaudessa) sekä täyden ylläpidon. Vapaaehtoistyöstä saatua vastiketta ei ole säädetty Suomessa verovapaaksi. Taskuraha sekä majoituksesta, ruuasta ja muusta ylläpidosta saatu luontoisetu on veronalaista palkkatuloa Suomessa. Asiaan ei vaikuta vastaanottavan organisaation saama hanketuki Euroopan unionilta.

Ulkomailta tuleva vapaaehtoinen on Suomessa yleisesti verovelvollinen, jos hänellä on täällä varsinainen asunto ja koti tai jos hän oleskelee Suomessa yli kuuden kuukauden ajan. Vapaaehtoinen on Suomessa rajoitetusti verovelvollinen, jos hän oleskelee Suomessa enintään kuuden kuukauden ajan. Tarkemmin asiasta on kerrottu Verohallinnon ohjeessa [Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus](#).

Yleisesti verovelvollista vapaaehtoista verotetaan ansiotuloista progressiivisesti samalla tavalla kuin pysyvästi Suomessa asuvia. Vastaanottavan organisaation on toimitettava ennakonpidätys verokortin mukaisesti ja annettava vuosi-ilmoitus samalla lomakkeella (7801) kuin millä Suomessa pysyvästi asuvien tiedot ilmoitetaan.

Rajoitetusti verovelvollista verotetaan vain Suomesta saadusta tulosta. Vapaaehtoistyöstä saatu palkka on Suomesta saatua tuloa, josta peritään lopullinen lähdevero (35 prosenttia). Vastaanottava organisaatio saa tehdä ennen lähdeveron perimistä rahapalkan ja luontoisetujen yhteismäärästä lähdeverovähennyksen (510 euroa/kk tai 17 euroa/pv), jos vähennyksestä on maininta lähdeverokortissa. Lähdeverokortin hakemisesta ja työnantajan velvollisuuksista on kerrottu tarkemmin Verohallinnon ohjeessa [Ulkomailta Suomeen tulevan verotus](#).

Vaihtoehto lähdeverolle on verotuksen toimittaminen progressiivisesti verovelvollisen hakemuksesta. Tarkemmin asiasta ja edellytyksistä on kerrottu edellä mainitun ohjeen lisäksi Verohallinnon ohjeessa [Rajoitetusti verovelvollisen henkilön ansiotulon verotus: lähdevero vai progressiivinen vero](#).

Vapaaehtoiselle muuna kuin rahana annettu etuus arvostetaan [luontoisetupäätöksen](#) mukaan. Luontoiseduista on kerrottu tarkemmin Verohallinnon ohjeessa [Luontoisedut verotuksessa](#). Esimerkiksi asunnon koko ja sijainti vaikuttavat asuntoedun määrään. Rahana maksettu ruokaraha on rahapalkkaa, ei luontoisetua.

Vapaaehtoisen hakiessa verokorttia, lähdeverokorttia tai rajoitetusti verovelvollisen verokorttia, hänen on selvitettävä vastaanottavan organisaation avustuksella rahapalkan ja luontoisetujen määrä. Eurooppalaisen vapaaehtoistyön periaatteiden mukaisesti vapaaehtoiselle ei saa aiheutua kustannuksia vapaaehtoispalveluksesta, joten vastaanottava organisaatio vastaa myös vapaaehtoisen tuloveroista. Rahapalkka ja luontoisedut muodostavat vapaaehtoisen nettopalkan, johon on lisättävä laskennallinen vero. Nämä yhdessä muodostavat vapaaehtoisen veronalaisen tulon, jonka perusteella verokortti tehdään. Yleisesti verovelvollisen palkan bruttomäärän laskemisessa apuna voi käyttää [bruttopalkkalaskuria](#).

Esimerkki 51: Vapaaehtoistyöntekijä tulee Saksasta Suomeen Euroopan vapaaehtoispalvelun kautta. Hän toimii vapaaehtoisena suomalaisen kunnan palveluksessa 1.1.2016 - 31.12.2016. Kunta saa hanketukea Euroopan unionilta. Kunta maksaa vapaaehtoiselle taskurahaa 125 euroa. Lisäksi kunta on järjestänyt täyden ylläpidon isäntäperheessä ja joukkoliikenteen kuukausikortin, jonka arvo on 53,00 euroa kuukaudessa. Täysihoidetuuden luontoisetuarvo on 490,00 euroa kuukaudessa.

Vapaaehtoistyöntekijä on Suomessa yleisesti verovelvollinen. Hän saa nettorahapalkkaa vuoden 2016 aikana yhteensä 1.500,00 euroa (12 x 125) ja luontoisetuja 6.516,00 euroa (12 x 490 + 12 x 53). Vapaaehtoinen ja vastaanottava organisaatio laskevat yhdessä veronalaisen bruttotulon käyttäen bruttopalkkalaskuria. Veronalaisen bruttotulon määrä on 8.016,00 euroa (1.500 + 6.516), koska tulon määrästä johtuen tuloveroa ei tule maksettavaksi.



Bruttotulon perusteella vapaaehtoiselle voidaan tehdä verokortti, jonka perusteella vastaanottava organisaatio voi todeta, että ennakonpidätykselle ei ole aihetta. Vastaanottavan organisaation on annettava maksamistaan palkoista vuosi-ilmoitus.

Osassa Suomen solmimista verosopimuksista on niin sanottu opiskelijahuojennus, jonka mukaan ulkomaisen opiskelijan ja harjoittelijan Suomesta saama palkka voi olla osaksi tai kokonaan verovapaa. Oleskelun Suomessa on tällöin liityttävä vapaaehtoisen opintoihin kotivaltiossaan esimerkiksi siten, että Suomessa tehty työ on otettu huomioon oppilaitoksen opinnoissa harjoitteluna. Opiskelijahuojennuksen määrä ja edellytykset vaihtelevat verosopimuksittain. Jos vapaaehtoinen on kotimaassaan korkeakouluopiskelija tai opiskelija, jonka koulutukseen liittyy harjoittelua ja jos Suomessa tehtävä työ liittyy tuohon koulutukseen, niin katso tarkemmin Verohallinnon ohjeessa [Opiskelijan ja harjoittelijan verotus kansainvälisissä tilanteissa](#).

Eurooppalaisen vapaaehtoispalvelun kautta Suomeen tuleva vapaaehtoistyöntekijä ei yleensä tule työskentelyn perusteella Suomessa sairausvakuutetuksi vapaaehtoisjakson aikana. Tästä johtuen Suomessa ei makseta työnantajan sosiaaliturvamaksua tai vakuutetun sairausvakuutusmaksua (sairaanhoitomaksu ja päivärahamaksu).

Tilapäisesti Suomeen tulevan vapaaehtoistyöntekijän verosopimuksen mukainen asuinvaltio säilyy yleensä lähtömaassa, joten Suomesta saatu tulo voi olla veronalaista myös siellä. Asuinvaltio on velvollinen poistamaan kaksinkertaisen verotuksen.

9 MUUTA HYÖDYLLISTÄ VEROTUKSEEN LIITTYVÄÄ TIETOA

9.1 Ilmoittamisvelvollisuus

Yleishyödyllisen yhteisön ja julkisyhteisön tulee antaa maksamistaan suorituksista ja antamistaan veronalaisista eduista vuosi-ilmoitus Verohallinnolle. Lisäksi toimitetuista ennakonpidätyksistä ja suoritetuista työnantajan sosiaaliturvamaksuista tulee antaa kausiveroilmoitus. Ilmoittamisvelvollisuus määräytyy suorituksen luonteen mukaan. Suoritusten verotuksellista luonnetta sekä veronalaisia etuja on käsitelty tarkemmin ohjeen aiemmissa luvuissa.

Yhteisöllä on oltava y-tunnus, jotta yhteisö voi maksaa esimerkiksi palkkoja tai työkorvauksia ja antaa niistä asianmukaiset ilmoitukset Verohallinnolle. Y-tunnuksen antaa Verohallinto, ja sitä haetaan Y1-lomakkeella. Yhdistys voi saada y-tunnuksen, kun se on ensin rekisteröity PRH:n yhdistysrekisteriin. (Lisätietoja: [yhdistyksen perustamisilmoitus](#)).

Yhteisö voi järjestää toimintansa myös siten, että toiminta jaetaan itsenäisiin yksiköihin (esimerkiksi jaostoihin tai joukkueisiin). Verohallintoon nähden yhteisö on kuitenkin kokonaisuus, joka toimii yhdellä y-tunnuksella ja on velvollinen ilmoittamaan kaikkien sen toimintaan kuuluvien yksiköiden maksamat suoritukset Verohallinnolle.

Esimerkki 52: Rekisteröidyn urheiluseuran toiminta on jaettu useaan joukkueeseen. Urheiluseuralla on vastuu siitä, että kaikkien seuraan kuuluvien joukkueiden maksamat suoritukset on ilmoitettu oikeamääräisinä urheiluseuran y-tunnuksella Verohallinnolle.

Esimerkki 53: Yleishyödyllisen järjestön toiminta on jaettu itsenäisesti toimiviin paikallisyhdistyksiin. Paikallisyhdistykset ovat rekisteröityjä yhdistyksiä. Paikallisyhdistysten toimintaa ohjaa keskusjärjestö, jolla on oma y-tunnus. Kukin paikallisyhdistys on velvollinen ilmoittamaan sen omassa toiminnassa maksetut suoritukset omalla y-tunnuksellaan Verohallinnolle. Keskusjärjestön y-tunnuksella ilmoitetaan keskusjärjestön toiminnassa maksetut suoritukset.

9.2 Yleishyödylliselle yhteisölle maksettavat suoritukset

Rekisteröidyllä yhdistyksellä on oltava y-tunnus myös silloin, kun yhdistys tekee itse työsuorituksia ja saa tekemänsä työn perusteella työkorvauksia. Työkorvausta on esimerkiksi palkkio, jonka yleishyödyllinen yhteisö saa kolmannen osapuolen lukuun tekemänsä talkootyön perusteella. Yleishyödylliselle yhteisölle maksettavasta työkorvauksesta on toimitettava ennakonpidätys, jos yhteisö ei ole maksuhetkellä merkittynä ennakkoperintärekisteriin. Yleishyödylliselle yhteisölle maksettavista työkorvauksista ja ennakkoperintärekisteröinnistä on kerrottu tarkemmin ohjeen kohdassa 5.2.

9.3 Satunnainen ja vähäinen suoritus

Talkootyöhön osallistuvalla ja muulle henkilölle annettavasta veronalaisesta edusta ei ole toimitettava ennakonpidätystä eikä suoritettava työnantajan sosiaaliturvamaksua, jos edun arvo on enintään 20 euroa ja kyse on vain yksittäisestä sekä satunnaisesta edusta (Ennakkoperintäasetus 14 §). Etu tulee kuitenkin ilmoittaa kausiveroilmoituksella ja vuosi-ilmoituksella, jos se on ennakkoperintälain 13 §:n mukaista palkkaa.

Sitä, milloin kysymyksessä on yksittäinen ja satunnainen suoritus, on tarkasteltava tapauskohtaisesti. Yksittäisenä ja satunnaisena voidaan pitää enintään yhtä saman maksajan samalle saajalle kalenterikuukauden aikana maksamaa suoritusta.

Esimerkki 54: A maksaa B:lle tammikuussa 19 euroa, helmikuussa 18 euroa ja lokakuussa 15 euroa. Maksut eivät liity toisiinsa. Koska kaikki suoritukset ovat yksittäisiä ja satunnaisia, ennakonpidätystä ei tarvitse toimittaa.

Esimerkki 55: A maksaa B:lle kahtena eri kuukautena 17 euroa ja kolmantena kuukautena 40 euroa. Kaikki suoritukset ovat yksittäisiä ja satunnaisia. Ennakkoperintäasetuksen 14 § ei kuitenkaan sovellu 40 euron suoritukseen, koska se on suuruudeltaan yli 20 euroa. Siten kahdesta 17 euron suorituksesta ei ole toimitettava ennakonpidätystä, mutta 40 euron suuruudesta suorituksesta on toimitettava ennakonpidätys.

9.4 Tulonhankkimiskulujen vähentäminen

Jos yleishyödyllinen yhteisö tai julkisyhteisö maksaa suorituksia tai antaa veronalaisia etuja jäsenilleen tai vapaaehtoisille, suorituksen saajalla on oikeus vähentää tulostaan tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot (TVL 29 §:n 1 momentti). Tulon hankkimisesta johtuneina menoina ei voi vähentää verovelvollisen ja hänen perheensä elantomenoja (TVL 31 §:n 4 momentti).

Vapaaehtoistoiminta on harrastusluonteista, koska sitä ei harjoiteta vakaassa ansiotarkoituksessa. Luonnollisen henkilön harrastustoimintaan liittyviä kuluja ei lähtökohtaisesti saa vähentää verotuksessa. Harrastustoiminnan kuluja voi kuitenkin vähentää omassa verotuksessaan, jos kyseisestä harrastustoiminnasta on ollut verovuonna veronalaisia tuloja. Esimerkiksi veronalaisen matkakustannusten korvauksen saajalla on oikeus vaatia tulon hankkimisesta johtuneita menoja vähennettäväksi omassa verotuksessaan.

Harrastustoiminnan tappiota ei voida vahvistaa, vaan tappiota pidetään elinkustannusten luonteisena. Vähentämättä jääneet menot voidaan kuitenkin huomioida myöhempinä vuosina saman harrastustoiminnan tuloja verotettaessa, jos menot ovat kerryttäneet sen vuoden tuloja. Harrastusluonteisesta toiminnasta on syytä pitää erillistä menojen ja tulojen muistiinpanoa.

Katso lisätietoa Verohallinnon yhtenäistämisohjeista ja [ohjeesta X](#)

9.5 Ennakkoratkaisut

Tulkinnanvaraisista tilanteista voi hakea kirjallisesti maksullista ennakkoratkaisua. Ennakkoperinnän ennakkoratkaisua voi hakea, jos syntyy epäselvyyttä siitä, onko ennakonpidätys toimitettava tai mitä ennakonpidätystä toimitettaessa muutoin on noudatettava. Lisätietoa ennakkoratkaisuhakemuksen tekemisestä löytyy Verohallinnon ohjeesta [Ennakkoratkaisu- ja poikkeuslupahakemuksen tekeminen ja siihen annettava päätös](#). Verohallinto perii ennakkoratkaisuista päätösmaksun ([Hinnasto Verohallinnon maksullisista palveluista](#)).

9.6 Muita hyödyllisiä ohjeita

Tähän on koottu linkkejä muihin hyödyllisiin ohjeisiin:

- [Ennakkoperintärekisteriin merkitsemisen edellytykset ja rekisteristä poistamisen perusteet](#)
- [Ennakkoperintärekisterimerkinnän tarkistaminen](#)
- [Ennakonpidätyksen toimittaminen](#)
- [Yleishyödylliseltä yhteisöltä saatujen matkakustannusten korvausten ilmoittaminen vuosi-ilmoituksella](#)
- [Työmatkakustannusten korvaukset verotuksessa](#)
- [Palkka ja työkorvaus verotuksessa](#)
- [Luontoisedut verotuksessa](#)
- [VH:n päätös verovapaista matkakustannusten korvauksista 2016](#)
- [Työnantajan tai suorituksen maksajan vuosi-ilmoituksen täyttöohje 2016](#)
- [Apuhoiden, stipendien ja tunnustuspalkintojen ilmoittaminen h](#)
- [verotusohje yleishyödyllisille yhteisöille](#)
- [Kausiveroilmoitus](#)
- [Urheilijan palkkiot](#)